



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

. دراسة حالة على مستوى مؤسستين إقتصاديتين .

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

تحت إشراف الأستاذ:

أ.د. طويلب محمد

من إعداد الطالبة :

قروج شهيناز

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتماء	الصفة
بن ربيع حنيفة	أستاذ	جامعة الجزائر 3	رئيسا
طويلب محمد	أستاذ	جامعة الجزائر 3	مقرا
شريف اسماعيل	أستاذ	جامعة الجزائر 3	عضوا
بوشدوب طلال محمد الخميني	أستاذ	جامعة الجزائر 3	عضوا
سفير محمد	أستاذ	جامعة البويرة	عضوا
بلقاضي بلقاسم	أستاذ	جامعة بومرداس	عضوا

السنة الجامعية: 2025/2024

الإهداء

أهدي هذا العمل الى:

أعز ما أملك في هذه الدنيا، الى نبع الحنان والعطاء التي هي مصدر قوتي ونجاحي

أمي الغالية

جزاها الله عني وعن اخوتي خير جزاء في الدنيا والاخرة

الى من كان وما زال سندي في هذه الدنيا الذي لم يبخل عني بشيء

أبي الغالي

أطال الله في عمره ورزقه الصحة والعافية

الى أخي العزيز وأخواتي

حفظهم الله

الى روح الأستاذ الدكتور علي عبد الله

رحمه الله وأسكنه الفردوس الأعلى

إلى رفيقة دربي وأعز صديقة عقون نادية وصديقي فيصل

إلى كل زملائي في دفعة 2017/2018 متمنية لهم المزيد من النجاح والتألق

إلى كل من ساندني من قريب أو بعيد

قدوم شهيناز

كلمة شكر

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحا ترضاه
، وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

الآية 19 من سورة النمل

الحمد لله حمدا كثيرا الذي وفقني في إتمام هذا العمل الذي أفادني شخصيا كثيرا
وأتمنى أن يفيد قارئيه.

أتشرف أن أتوجه بخالص تعابير الشكر والامتنان والعرفان بالجميل الى أستاذي الفاضل
الدكتور البروفيسور طويلب محمد على تكرمه بالإشراف على رسالتي، وعلى تقديم
توجيهاته ونصائحه القيمة في انجاز هذا العمل.

الى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة، وتخصيص وقت لقراءتها
وتقديم انتقاداتهم البناءة قصد اخراج هذا العمل في أبهى حلة.

إلى كل من مسير شركة ألفا، محاسب شركة ألفا ومديرة قسم الجباية لدى مؤسسة
أوريدو اللذين قدموا لنا المساعدة اللازمة للإجراء الدراسة التطبيقية رغم حساسية
الموضوع.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
—	الاهداء
—	كلمة شكر
I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال البيانية
VII	قائمة الاختصارات والرموز
VIII	قائمة الملاحق
XI	الملخص
أ-ط	المقدمة
64-1	الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية
1	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق
2	المطلب الأول: تعريف التدقيق وأنواعه
9	المطلب الثاني: أهداف ومعايير التدقيق
15	المطلب الثالث: التدقيق والمصطلحات المرادفة وتوسعه الى المجال الجبائي
18	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي
18	المطلب الأول مفهوم التدقيق الجبائي والمدقق الجبائي
20	المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق الجبائي
24	المطلب الثالث: مراحل التدقيق الجبائي
32	المبحث الثالث علاقة التدقيق الجبائي بالبيئة الجبائية الجزائرية
32	المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري وتنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية
44	المطلب الثاني: الضرائب والرسوم حسب النظام الجبائي الجزائري
56	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالبيئة الجبائية

64	خلاصة الفصل
129-66	الفصل الثاني: تسيير الاخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية
67	تمهيد
68	المبحث الأول: التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
68	المطلب الأول: تعريف وأهداف التسيير الجبائي
73	المطلب الثاني: خصائص وأسباب تبني التسيير الجبائي في المؤسسة
75	المطلب الثالث: أسس وحدود التسيير الجبائي
77	المبحث الثاني: ماهية الاخطار الجبائية
77	المطلب الأول: مفهوم الخطر والخطر الجبائي
81	المطلب الثاني: أنواع ومصادر الخطر الجبائي
92	المطلب الثالث: مظاهر اللاكفاءة الجبائية
96	المبحث الثالث: ممارسة تسيير الاخطار الجبائية
96	المطلب الأول: تعريف تسيير الخطر الجبائي والعناصر الرئيسية في تسيير الخطر الجبائي
100	المطلب الثاني: مراحل واستراتيجيات تسيير الاخطار الجبائية
107	المطلب الثالث: تسيير الأخطار الجبائية بتطبيق الإجراءات العملية للتدقيق الجبائي
129	خلاصة الفصل
216-130	الفصل الثالث: دراسة تطبيقه لدور التدقيق في تحسين تسيير الاخطار الجبائية في المؤسسات الاقتصادية
131	تمهيد
132	المبحث الأول: دراسة حالة تطبيقية على مستوى مؤسسة ألفا
132	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة ألفا
138	المطلب الثاني: اجراء مهمة تدقيق جبائي على مستوى مؤسسة ألفا
154	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية على مستوى مؤسسة ألفا
166	المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية على مستوى مؤسسة أوريدو
166	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة أوريدو
173	المطلب الثاني: وصف التدقيق التسيير الجبائيين في المؤسسة
187	المطلب الثالث: تقييم فعالية التدقيق الجبائي على مستوى المؤسسة

199	المبحث الثالث: إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية
199	المطلب الأول: إبراز دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية على مستوى مؤسسة الفا
207	المطلب الثاني: مقارنة بين مؤسسة الفا ومؤسسة اوريدو حول تأثير حجم الأخطار الجبائية الاضافية على رقم الاعمال
211	خلاصة الفصل
216-212	الخاتمة
223-217	قائمة المراجع
232-224	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	معايير التدقيق	1-1
22	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	2-1
45	كيفية حساب الضريبة على الدخل	3-1
47	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	4-1
83	عقوبات التأخير في إيداع ودفع الحقوق الرسم على القيمة المضافة عن طريق تصريح G50	5-2
85	عقوبات التأخير في إيداع ودفع الحقوق الرسم على النشاط المهني عن طريق تصريح G50	6-2
86	عقوبات تأخير إيداع التصريح السنوي للأرباح	7-2
88	G50 عقوبات التأخير في إيداع ودفع حقوق الضريبة على أرباح الشركات طريق تصريح	8-2
102	تقييم درجات الخطر	9-2
140	اشتراكات مؤسسة ألفا من الضرائب والرسوم	10-3
140	تطور رقم أعمال وأرباح مؤسسة ألفا	11-3
141	تقييم نظام الرقابة من الناحية الجبائية	12-3
146	إعادة تأسيس المشتريات	13-3
147	إعادة تأسيس المنتجات المخزنة	14-3
148	الحسابات الانتظارية الدائنة غير مرصدة	15-3
148	الحسابات الانتظارية المدينة غير مرصدة	16-3
149	الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للاسترجاع	17-3
150	أعباء غير مبررة	18-3
151	أعباء غير قابلة للخصم	19-3
152	فرق الاهتلاك المسترجع	20-3
153	الحدث المنشئ	21-3
153	تأخر في التصريحات الشهرية	22-3

155	رقم الأعمال المعاد تأسيسه في شركة ألفا	23-3
155	الربح المعاد تأسيسه في شركة ألفا	24-3
157	حقوق الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال المعاد تأسيسه	25-3
157	مجموع الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للاسترجاع	26-3
158	عقوبات على التأخر في تسديد tva	27-3
158	حقوق الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المعاد تأسيسه	28-3
159	عقوبات على التأخر في تسديد Tap	29-3
159	حقوق الضريبة على أرباح الشركات على رقم الربح المعاد تأسيسه	30-3
160	حقوق الضريبة على الأرباح الموزعة	31-3
176	أهم الضرائب والرسوم في قطاع الاتصالات	32-3
188	إعادة تأسيس المبالغ المحصلة	33-3
189	إعادة تأسيس المبالغ الفوترة	34-3
191	الأعباء غير مبررة	35-3
192	تطبيق غرامة لضرائب مؤجلة	36-3
193	تقييم خطر الرسم على النشاط المهني	37-3
194	تقييم خطر الرسم على القيمة المضافة	38-3
194	تقييم خطر الرسم على رقم أعمال متعاملي الهاتف النقال	39-3
195	تقييم خطر الضريبة على أرباح الشركات	40-3
195	تقييم خطر الضريبة على المداخل الموزعة	41-3
199	فرق رقم الأعمال المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق الجبائي	42-3
201	فرق الربح المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق الجبائي	43-3
203	تقييم حجم خطر الرسم على القيمة المضافة قبل وبعد التدقيق الجبائي	44-3
204	تقييم حجم خطر الرسم على النشاط المهني قبل وبعد التدقيق الجبائي	45-3
205	تقييم حجم خطر الضريبة على أرباح الشركات قبل وبعد التدقيق الجبائي	46-3
206	تقييم حجم خطر الضريبة على المداخل الموزعة قبل وبعد التدقيق الجبائي	47-3
208	حجم التكاليف الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال المصرح به لدى مؤسسة أوريدو	48-3
209	حجم التكاليف الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال المصرح به لدى مؤسسة ألفا	49-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	أنواع التدقيق	1-1
21	دور التدقيق الجبائي الداخلي	2-1
22	دور التدقيق الجبائي الداخلي	3-1
37	أنظمة الإخضاع الضريبي حسب النظام الجبائي الجزائري	4-1
44	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	5-1
79	الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة	6-2
92	مصادر الأخطار الجبائية	7-2
104	الخطوات العملية لتسيير الأخطار الجبائية	10-2
134	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ألفا	11-3
169	الهيكل التنظيمي لمؤسسة أوريدو	12-3
170	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية لمؤسسة أوريدو	13-3
171	الهيكل التنظيمي لقسم الجبائية لمؤسسة أوريدو	14-3
185	مستويات التدقيق لمؤسسة أوريدو	15-3
197	حقوق ضرائب ورسوم مختلفة	16-3
198	العقوبات الموافقة للحقوق ضرائب ورسوم مختلفة	17-3
200	فرق رقم الأعمال المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق الجبائي	18-3
202	فرق الربح المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق الجبائي	19-3
203	تقييم حجم خطر الرسم على القيمة المضافة قبل وبعد التدقيق الجبائي	20-3
204	تقييم حجم خطر الرسم على النشاط المهني قبل وبعد التدقيق الجبائي	21-3
205	تقييم حجم خطر الضريبة على أرباح الشركات قبل وبعد التدقيق الجبائي	22-3
207	تقييم حجم خطر الضريبة على المداخل الموزعة قبل وبعد التدقيق الجبائي	23-3
208	حجم التكاليف الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال المصرح به لمؤسسة أوريدو	24-3
209	حجم التكاليف الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال المصرح به لدى مؤسسة ألفا	25-3

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي
IRG/S	الضريبة على الدخل الاجمالي الخاصة بالمرتبات
IFU	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق ا ج	قانون الاجراءات الجبائية
ق ر ر أ	قانون الرسم على رقم الأعمال
AR	قسم محاسبة المداخل

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم
224	الميزانية الجبائية (أصول) للمؤسسة ألفا لسنة 2020	01
225	الميزانية الجبائية (خصوم) للمؤسسة ألفا لسنة 2020	02
226	حساب النتائج لمؤسسة ألفا لسنة 2020	03
227	الميزانية الجبائية (أصول) للمؤسسة ألفا لسنة 2021	04
228	الميزانية الجبائية (خصوم) للمؤسسة ألفا لسنة 2021	05
229	حساب النتائج لمؤسسة ألفا لسنة 2021	06
230	الميزانية الجبائية (أصول) للمؤسسة ألفا لسنة 2022	07
231	الميزانية الجبائية (خصوم) للمؤسسة ألفا لسنة 2022	08
232	حساب النتائج لمؤسسة ألفا لسنة 2022	09

المخلص: تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق الربح وتعزيز مركزها المالي في السوق، وزيادة ميزاتھا التنافسية في ظل المنافسة الشديدة ولبلوع هذه الأهداف يجب على المؤسسة تسيير مختلف أخطارھا بصفة جيدة حتى لا تتعرض إلى تكاليف إضافية، تعتبر الأخطار الجبائية من أهم الأخطار التي تواجه المؤسسة والتي قد تهدد حتى استمراريتها. ومن خلال دراستنا نسعى إلى إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية على مستوى كل من مؤسسة أوريدو ومؤسسة ألفا حيث يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الأدوات التي يلجأ إليها مسيرو المؤسسات بهدف تقليص التكاليف الجبائية إلى أقصى حد ممكن. وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يسمح بتحقيق الامتثال للقوانين الجبائية وذلك من خلال اكتشاف الأخطار الجبائية وتقييمها ومحاولة معالجتها بتطبيق مختلف توصيات المدقق الجبائي من جهة ومحاولة استغلال المزايا والفرص الممنوحة من التشريعات من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الجبائي، التسيير الجبائي، الأخطار الجبائية، الامتثال الجبائي.

Abstract: The economic institution seeks to achieve profit, strengthen its financial position in the market, and increase its competitiveness in light of intense competition. To achieve these goals, the institution must manage its risks efficiently so that it is not exposed to additional costs. Fiscal risks are considered one of the most important threats facing the institution, which may even endanger its continuity. Therefore, through this study, we seek to highlight the role of tax audit in improving the management of tax risks at the level of both Ooredoo and Alpha, as tax audit is considered one of the most important tools that institutional managers resort to in order to reduce tax costs to the maximum extent possible. The study concluded that tax auditing allows achieving compliance with tax laws by discovering and evaluating tax risks and trying to address them by applying the various recommendations of the tax auditor on the one hand and trying to exploit the advantages and opportunities granted by legislation on the other hand

key words:

Tax Audit, Tax Management, Tax Risks, Tax Compliance.

المقدمة:

تتميز البيئة الجبائية بصفة عامة، والبيئة الجبائية الجزائرية بصفة خاصة بغموض النصوص التشريعية وبعدم استقرار المواد والقوانين الجبائية بسبب التحديثات التي يشهدها هذا النظام، يتم إدراج هذه التحديثات بصفة مستمرة ومتواصلة من خلال قوانين المالية التي تصدر كل سنة أو من خلال قانون المالية التصحيحي وكذا التعليمات، المنشورات والبيانات التي يتم نشرها طوال أيام السنة. تأتي هذه التحديثات إما استجابة للتطور والتنوع السريع للنشاط الاقتصادي، أو لمجابهة أخطار جبائية موجودة أو محتملة مما يجعل تحيين المعلومات والتعامل مع المعلومة الجبائية في المؤسسة أمرا في غاية الأهمية.

فعدم قيام المؤسسة بتحيين معلوماتها فيما يخص مختلف القوانين الجبائية، وإغفالها للجانب الجبائي قد يعرضها إلى أخطار جبائية مختلفة قد تؤدي بها إلى تحمل تكاليف جبائية إضافية من جهة، وتشويه صورتها أمام الإدارة الجبائية من جهة أخرى مما يؤثر سلبا على كل من خزينتها وسمعتها على حد سواء. ونلفت الانتباه إلى أن تمتع الإدارة الجبائية بسلطة الرقابة اللاحقة للتصريحات الجبائية وسلطة فرض العقوبات في حالة انحراف المؤسسة عن تطبيق التشريعات السارية يفرض على المؤسسة إعطاء الأهمية اللازمة للجانب الجبائي لذا تلجأ العديد من المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الكبرى إلى البحث عن جهات مختصة في المجال الجبائي ذات دراية ومعرفة شاملة وعميقة بكافة التشريعات والإجراءات الجبائية بما في ذلك: المراقبة، التحصيل، النزاعات.

وتتمثل هذه الجهات في جهات خارجية مثل: مكاتب التدقيق والاستشارة الجبائية سواء كانت دولية أو وطنية أو جهات داخلية: كتوظيف مختصين جبائيين داخل المؤسسة وذلك لتفادي أي نوع من الأخطار الجبائية والذي قد يهدد حتى استمرارية المؤسسة، فالعديد من المؤسسات لجأت إلى الغلق بعد تعرضها لرقابة جبائية من طرف الإدارة الجبائية، نذكر على سبيل المثال: متعامل الهاتف النقال Djezzy الذي تعرض إلى رقابة جبائية كانت نتائجها تكاليف ضخمة أثرت عليه سلبا مما تسبب ذلك في العديد من المشاكل أدت إلى بيع الشركة، وقد تم شرائه من طرف الدولة الجزائرية.

ويتضح من الممارسات الميدانية أن مكتب التدقيق أو المختص الجبائي يقوم بالاعتماد على التدقيق الجبائي كآلية للتحكم في تسيير الأخطار الجبائية وتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة، وذلك من خلال التعرف على التزامات وحقوق المؤسسة الداخلية والخارجية من الإنشاء إلى التصفية وكذلك الوقوف على مختلف الامتيازات والتحفيزات التي يقدمها المشرع الجبائي بالإضافة إلى استعمال الطرق الشرعية

والقوانين بالطريقة المثلى بهدف خدمة ذوي المصالح ومنه تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية دون الإخلال بالمصلحة العامة للإدارة الجبائية والخزينة العمومية.

إشكالية الدراسة: مما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية في ظل بيئة جبائية تتميز بغموض وعدم استقرار في النصوص القانونية؟

الأسئلة الفرعية للدراسة: ولإلمام بالإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

س1: كيف يمكن للمؤسسة أن تتأكد من تحقيقها للامتثال للقوانين الجبائية وأنها تواكب مختلف التغيرات التي تطرأ على هذه القوانين؟

س2: كيف يساهم التدقيق الجبائي في تفادي المؤسسة لسوء تسيير أخطارها الجبائية؟

س3: هل يمكن للمؤسسة استعمال نتائج التدقيق الجبائي في تسيير أخطارها الجبائية؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على الإشكالية الرئيسية، والأسئلة الفرعية ننطلق من الفرضيات التالية:

ف1: يمكن للمؤسسة الاقتصادية أن تتأكد من تحقيق الامتثال للقوانين الجبائية وكذا مواكبة مختلف التغيرات التي تطرأ عليها من خلال القيام بعملية التدقيق الجبائي بصورة دورية ومستمرة.

ف2: يساهم التدقيق الجبائي في تفادي المؤسسة لسوء تسيير أخطارها الجبائية من خلال دوره في معرفة مصادر هذه الأخطار الجبائية وكيفية معالجتها وتفاديها مستقبلاً وكذا مدى استغلال المؤسسة للامتيازات التي تمنحها القوانين والتشريعات الجبائية.

ف3: لا يمكن استعمال نتائج التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى:

- 1- التعرف على مختلف أنواع الأخطار التي تواجه المؤسسة.
- 2- تسليط الضوء على كيفية مساهمة التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.
- 3- التعرف على الخطوات العملية لمهمة التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كون التدقيق الجبائي أداة من الأدوات الفعالة التي تساعد المؤسسة الاقتصادية على اتخاذ كل الإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهة خطر تعرض المؤسسة لتقويمات وعقوبات جسيمة في حال برمجتها لرقابة جبائية من طرف الإدارة الضريبية وتحقيق الأمتلية الجبائية من خلال استغلال كل التحفيزات والمزايا التي يمنحها المشرع.

منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

لمعالجة إشكالية الدراسة والإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة، تم اتباع المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي في عرض وتحليل مختلف المفاهيم النظرية التي تلم بالموضوع كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي من خلال إجراء تربص على مستوى مؤسستين اقتصاديتين.

أما الأدوات المستعملة فتتمثل في:

- **المسح المكتبي:** وذلك بالاطلاع على الكتب، المقالات، القوانين الجبائية، والمنشورات، وكل الوثائق الرسمية التي لها صلة بالموضوع وكذا وثائق مقدمة من قبل المؤسستين محل الدراسة.
- **المقابلة:** قمنا بمجموعة من المقابلات المباشرة مع مختصين في مجال التدقيق والجبائية، وكذا إطارات في إدارة الضرائب ومسيري وإطارات مؤسستين محل الدراسة، بالإضافة إلى أساتذة جامعيين وذلك لإثراء البحث قدر ما يمكن.
- **الاستبيان:** قمنا بإعداد قائمة أسئلة الاستبيان وإعطائها لإطارات المؤسستين محل الدراسة للإجابة على أسئلة تتعلق بمحاور الدراسة.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة التطبيقية على مستوى مؤسستين:
- مؤسسة "أوريدو" ولاية الجزائر وذلك نظرا لوجود قسم خاص بالتسيير الجبائي على مستواها ووجود موظفين على قدر كاف من الكفاءة لممارسة التدقيق الجبائي.
- مؤسسة "ألفا" للمواد التجميلية ولاية الجزائر"، حيث لا يوجد بها قسم للجبائية لكن عملنا جاهدين على إبراز دور التدقيق الجبائي وضرورة إنشاء قسم خاص بالجبائية على مستوى المؤسسة من خلال النتائج المتوصل إليها.

- الحدود الزمانية: تمت الدراسة التطبيقية خلال الفترة الممتدة
- بين ماي 2023 و اكتوبر 2023 على مستوى مؤسسة أوريدو، وتم الاعتماد على الوثائق والمعلومات المحاسبية الخاصة بالسنوات المالية 2014-2016
- بين نوفمبر 2023 ومارس 2024 بالنسبة لمؤسسة ألفا وتم الاعتماد على الوثائق والمعلومات المحاسبية الخاصة بالسنوات المالية 2020-2022

أسباب اختيار البحث :

تم اختيار البحث بناء على أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

أ/ الأسباب الموضوعية:

- 1- حاجة المؤسسة الاقتصادية للتدقيق الجبائي لتحسين تسيير أخطارها الجبائية.
- 2- مساعدة مسيري المؤسسات للاستفادة من المزايا الممنوحة وتحقيق الأمثلية الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.
- 3- زرع ثقافة تطبيق التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية وتوعية المسيرين بوجود الأخطار الجبائية.

ب/ الأسباب الذاتية:

- 1- الرغبة في احتراف مهنة مستشار جبائي مستقبلا.
- 2- الجمع بين المعارف النظرية والمهارات المهنية باعتباري إطارا في الإدارة الجبائية.

صعوبات البحث:

- 1- نقص تطبيق التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية وعدم وعي المسيرين بضرورة تطبيقه.
- 2- صعوبة الحصول على المعلومات بحجة سريتها.
- 3- نقص المراجعين المتخصصين في التدقيق الجبائي.

الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي والالكتروني، وجدنا العديد من الدراسات التي اهتمت بموضوع التدقيق الجبائي أو دراسات لها علاقة بالموضوع نذكر منها:

أ- الدراسات باللغة العربية:

1. فتحة أميرة: 2017/2018

دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيدر، بسكرة، الجزائر، 2017/2018

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس بباتنة، وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، كما تسعى للتحقق من انتظام وفعالية التسيير الجبائي.

2. سويسي أحلام: 2015/2016

دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية.

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2015/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق اقتصاديات جبائية في المؤسسة الاقتصادية وتوصلت إلى إمكانية تفادي المؤسسات التكاليف الجبائية الإضافية دون الإخلال بالقوانين والتشريعات المعمول بها وذلك من خلال المراجعة الجبائية.

3. سمية قحموش: 2011/2012

دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011/2012

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهداف المراجعة الجبائية، ومدى قدرتها على تعزيز الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة، وكشف وردع حالات عدم الانتظام، ومساهمتها في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

ب - الدراسات باللغة الأجنبية:

4. Dris Tarik : 2018

Management des Risques Fiscaux des Entreprises Exerçant Dans un Environnement Fiscal Algérien Lié au Cadre Déclaratif, mémoire de magister en sciences économiques,

option management des entreprises, Université Mouloud Maamari, Tizi Ouzou, Algérie, 2018.

تمثلت إشكالية الدراسة في معرفة الى أي مدى تسمح إدارة الاخطار الجبائية للمؤسسات الناشطة في ظل بيئة جبائية جزائرية مرتبطة بإطار تصريحي من تسيير أخطار الامتثال الجبائي الغير مقصودة، وتوصلت الدراسة إلى أن تعقيد البيئة الجبائية المرتبطة بالإطار التصريحي راجع إلى تعقد المادة الجبائية من جهة والغموض في استعمال المصطلحات الجبائية من طرف المشرع الجبائي من جهة أخرى. كما توصلت إلى أن خطر الامتثال يمكن أن يكون نتيجة فرض تقويمات خاطئة من طرف المصالح الجبائية نظرا لنقص تأهيل أعوان الضرائب، أما فيما يخص طرق إدارة الاخطار الجبائية فهي متغيرة ومتطورة وتكاليفها باهظة كما أن فعاليتها ترتبط بالعديد من العوامل منها: حجم الخطر الجبائي، الموارد والمهارات الموفرة، قدرة المؤسسة على علاج المعلومات، خصوصية البيئة الجبائية.

5. INES MENCHAOUI: 2015

Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés, une étude menée dans un contexte tunisien, Thèse de doctorat en sciences de Gestion et sciences comptables, Université Franche comté, université El Manar Tunis, 2015.

تمحورت الإشكالية الرئيسية حول: معرفة ما هو أثر مختلف الممارسات التسييرية الجبائية لمجمع المؤسسات الجبائية على أدائها الجبائي وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد مختلف الممارسات الجبائية لمجمع المؤسسات، تحديد مختلف أسباب غياب تطبيق نظام الادماج الجبائي في تونس، تقييم أثر الممارسات الملاحظة على الأداء الجبائي لمجمع المؤسسات.

6.MOUNA GUEDRIB BENABDERAHMENE: 2013

Impact des Mécanismes Internes de Gouvernance Sur le Risque Fiscal, une étude menée dans un contexte tunisien, thèse de doctorat en science de Gestion et sciences comptables, Université Franche comté, université El Manar Tunis, 2013.

هدفت الدراسة لتحديد أهم المشاكل الجبائية التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمؤسسات في البيئة الجبائية التونسية وذلك من خلال تحليل أحكام التشريع الجبائي التونسي وخلصت الدراسة إلى أن معظم الأخطار الجبائية ناتجة عن التهرب الضريبي، سوء التسيير الجبائي، تعقد وغموض أحكام التشريع.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

من خلال دراستنا حاولنا عرض أفكار مختلفة في الجانب التطبيقي لإبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية وتمحورت في:

1. معرفة كيفية إجراء مهمة تدقيق جبائي في مؤسسة اقتصادية حيث استفادت المؤسسة محل الدراسة ألفا من معرفة وضعيتها الجبائية خلال السنوات 2020-2021-2022 وهي سنوات غير متقدمة.
2. عرض مستويات التدقيق الجبائي المطبقة في مؤسسة أوريدو.
3. تقييم إجراءات التدقيق المطبقة في مؤسسة أوريدو من خلال تحليل نتائج الرقابة الجبائية التي تعرضت لها من قبل إدارة الضرائب.
4. إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة من خلال إجراء مقارنة بين:

- ❖ مقارنة بين التكاليف الإضافية الجبائية قبل وبعد مهمة التدقيق على مستوى مؤسسة ألفا.
- ❖ مقارنة بين مؤسسة أوريدو ومؤسسة ألفا حول تأثير الأخطار على رقم الأعمال المحقق حيث إن الأولى تقوم بالتدقيق على عدة مستويات أما الثانية فلا تقوم بعملية التدقيق.

مرجعية البحث:

اعتمدنا في مرجعية الدراسة على الكتب باللغتين العربية والأجنبية، وأطروحات الدكتوراه، ورسائل الماجستير، والبحوث المنشورة، القوانين، والمراسيم، كما اعتمدنا بشكل كبير على المقابلات الشخصية مع إطارات في الإدارة الجبائية وكذا إطارات في المؤسسة محل الدراسة والوثائق المحاسبية الخاصة بها لمعالجة هذا الموضوع.

هيكل الدراسة:

بهدف معالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على الأسئلة الفرعية، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي يتضمن كل فصل ثلاثة مباحث.

- **الفصل الأول:** التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية، يتناول الفصل الأول الإطار النظري العام للتدقيق في المبحث الأول حيث تطرقنا إلى تعريف التدقيق، أنواعه، أهدافه، معايير، وكيف تطور وتوسع إلى المجال الجبائي.

أما في المبحث الثاني: فهو تكملة للمبحث الأول فتناول التدقيق الجبائي على حدة من حيث تعريفه، أهدافه، أهميته وكذا مراحل سير عملية التدقيق في المؤسسة بالإضافة إلى عرض مختلف الصفات والكفاءات الواجب توفرها في المدقق الجبائي أما في المبحث الثالث فقمنا بتشخيص النظام الجبائي الجزائري وعلاقته بالتدقيق الجبائي من خلال التطرق إلى تنظيم الإدارة الجبائية وعرض مختلف الأنظمة الجبائية وكذا مختلف الضرائب والرسوم والتعرف على حقوق الإدارة الجبائية وكيفية ممارستها.

- **الفصل الثاني: تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.**

تناول المبحث الأول: التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال عرض مفهوم التسيير الجبائي، أهدافه، وأسباب تبني التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

أما المبحث الثاني: فخصص للتعريف بالأخطار الجبائية، أنواعها، مصادرها ومظاهر الالكفاءة في المؤسسة الاقتصادية.

وتناولنا في المبحث الأخير: ممارسة تسيير الأخطار الجبائية من خلال عرض مراحل واستراتيجيات تسيير الأخطار الجبائية.

- **الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لإبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية:**

لإبراز كيفية مساهمة التدقيق الجبائي في التحكم الجيد لمختلف الأخطار قمنا باختيار مؤسستين الأولى مؤسسة كبيرة تنشط في مجال الاتصالات والثانية متوسطة تنشط في مجال الإنتاج حيث إن المؤسسة الأولى تتبنى عدة مستويات للتدقيق، كما تقوم بالتدقيق الجبائي بصفة مستمرة إذن قمنا بدراسة فعالية التدقيق الجبائي المطبق في المؤسسة من خلال تحليل نتائج الرقابة الجبائية التي تعرضت لها من طرف الإدارة الجبائية.

أما المؤسسة الثانية فلا تحتوي على قسم الجباية ولا تقوم بعملية التدقيق الجبائي لذا قمنا بإجراء مهمة تدقيق جبائي على مستواها وحاولنا إبراز دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية من خلال تحديد حجم الأخطار وتقييمها في حال تعرضها إلى رقابة جبائية ومحاولة إعطاء حلول لتفاديها من خلال التوصيات العلاجية والوقائية المقترحة

تمهيد:

شهد النظام الجبائي الجزائري تطورات كبيرة منذ بداية التسعينيات حتى اليوم، وذلك استجابة للتطورات الاقتصادية التي عرفتها البلاد، مست هذه التطورات مختلف النصوص القانونية، النظام المطبق وكذا تنظيم وهيكل الإدارة الجبائية حيث تعمل الدولة الآن جاهدة على عصرنه القطاع الجبائي ورقمته وذلك لزيادة فعالية النظام الجبائي الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الموارد المتأتية من الجباية العادية من جهة واستجابة لتطور نشاط المؤسسات من جهة أخرى.

في ظل هذه التطورات والتحديات التي تمس النظام الجبائي الجزائري يجب على المؤسسات أن تتخذ كل الإجراءات اللازمة لتواكب كل هذه التغيرات حتى لا تكون عرضة لأخطار جبائية قد تحملها تكاليف جبائية إضافية كبيرة، خصوصا وان مسيري المؤسسات ليسوا متخصصين في الجانب الجبائي أو القانوني. فيعتبر التدقيق الجبائي من أهم الوسائل والأدوات التي تتبناها المؤسسات. للتنبؤ بالأخطار الجبائية والوقاية منها، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل من خلال التطرق إلى الإطار العام للتدقيق، ماهية التدقيق الجبائي وكذا تقديم البيئة الجبائية الجزائرية.

المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق

في ظل فصل الملكية عن التسيير في المؤسسات، يسعى المساهمون الى ضمان ربحية أسهمهم، ومن ثم ضمان استمرارية نشاط المؤسسة الذي يتأتى عن طريق فرض إجراءات التدقيق على جميع العمليات بهدف الحصول على صورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

وسنتناول في هذا المبحث التدقيق في قالب تاريخي أي نشأته وتطوره، تعريفه، أنواعه، أهدافه، معاييرهِ وكذا كيفية تطوره إلى المجال الجبائي.

المطلب الأول: تعريف التدقيق وأنواعه

يعد التدقيق أداة فعالة لضمان الشفافية والمصادقية في المعاملات المالية والإدارية لأي المؤسسة حيث يساهم في تعزيز الثقة بين الأطراف المعنية، سواء كانوا مستثمرين، مساهمين، أو جهات أخرى.

تعتبر محل أنظار كل من المساهمين، المسيرين، العمال، الموردين، الزبائن، والجهات العمومية الأخرى كالبنوك وإدارة الضرائب، حتى يضمن كل طرف تحقيق أهدافه في تعامله مع المؤسسة وجب على هذه الأخيرة تزويد كل هذه الجهات بمعلومات صادقة وصحيحة حول نشاطها ونتائجها ولا يكون ذلك إلا بقيامها بتدقيق لكل عملياتها.

الفرع الأول: تعريف التدقيق

فيما يلي نبذة عن نشأة وتطور التدقيق قبل عرض مختلف التعاريف الخاصة به.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق

حسب بعض الكتاب فان الممارسات الأولى الشبيهة لتقنيات التدقيق تعود إلى الألفية الثالثة قبل الميلاد عند السومريين أما في العصر الوسيط ففي حوالي 1250 كان لدى الملك لويس IX موظفون مختصون في المسائل المالية يقومون بمراقبة المحاسبة للضباط المحليين الذين يقومون بوضع المداخل لدى الخزينة الملكية.

فيما بعد تطورت تقنيات المراقبة وكانت مرتبطة أساسا بالمحاسبة و متمحورة حول اكتشاف الغش والبحث عن الأخطاء وبعدها إعطاء رأي حول صحة القوائم المالية وانتظامها ¹

ظهرت مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1930 بعد انهيار بورصة وول سترت WALL STREET وبعد الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929 ² وفي بداية القرن العشرين قامت الولايات المتحدة الأمريكية بنشر كتابين أو دليلين، للتدقيق المحاسبي و أسعار الصرف.

وفي سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في نيويورك.

ومن ثم تطورت مهنة التدقيق في كندا، إنجلترا، الدول الإسكندنافية، في ألمانيا وبعدها انتقلت لتمس إيطاليا، إسبانيا، وفرنسا.

و في سنة 1965 تم إنشاء المعهد الفرنسي للتدقيق و المراقبة الداخلية Institut Français De L'audit Et Contrôle Interne (IFACI) ، الذي يقوم بترقية و تطوير التدقيق الداخلي في فرنسا و الدول الفرنكوفونية³ و التدقيق من خلال البحث و تطوير المبادئ، والأنشطة و طرق المراقبة.

ثانيا: تعريف التدقيق:

حسب قاموس robert نجد أن مصطلح التدقيق انتشر في حوالي 1970 وهو مصطلح انجليزي متأث من كلمة اللاتينية «Auditor» والتي تعني: "مراجعة، ومراقبة محاسبة وتسيير المؤسسة.

كذلك حسب قاموس لاغوس والذي يعود للعبارة الإنجليزية «Internal audit» حيث يعرف التدقيق على أنه " إجراء مراقبة أهداف مؤسسة " ⁴

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق اليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم الا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

- حسب التعريف الفرنسي الذي ظهر في 21 مارس 2000 وصادق عليه مجلس الإدارة للمعهد الفرنسي للتدقيق والمراقبة الداخلية IFACI فإن " التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل له هدف معين، والذي

¹ Martial Chadeaux, l'audit fiscal, litec, paris, 1987, p09

² Khayar allah, Belaid, l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupe, centre de publication universitaire, Tunis, 2005, p14

³ Ibid, p14

⁴ Martial, Chadeaux, cit op, p 04

يمنح للمؤسسة تأمينا على درجة التحكم في عملياتها، حيث يوفر لها النصائح اللازمة لتحسين أدائها، ويساهم في خلق القيمة المضافة¹.

- كما عرفته **جمعية المحاسبة الأمريكية** للتدقيق على أنه "عملية منهجية ومنظمة لجمع و تقييم القرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة".

- وعرفه كل من **BONNAUTLT و GERMOND** بأنه اختبار تقني صارم وبناء أسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة².

- كما يعتبر التدقيق شريك الإدارة العامة خاصة فيما يخص التحكم في العمليات التي تقوم بها المؤسسة و تسيير الأخطار³ فهو يساعد على اكتشاف المشاكل، و صياغة التوصيات و التوجيهات لمختلف المديريات التي تقوم بإيجاد حلول مناسبة، فدور التدقيق ليس للاتهام بل لتحكيم "قواعد اللعب" و خاصة لتطبيق قاعد، « 3R remédier reconnaitre, recherche » البحث، التعرف، العلاج .
منه يمكن استنتاج التعريف التالي:

التدقيق هو مجموعة من الإجراءات الاختبارية التي يقوم بها شخص مستقل ومؤهل قصد تقييم مدى احترام المؤسسة لمختلف القوانين لضمان صحة ومصداقية القوائم المالية من جهة ولتقديم التوصيات التي تساعد في تحسين التسيير من جهة أخرى.

استنادا على التعاريف السابقة الذكر نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي:

الفحص؛

التحقيق؛

¹ Pierre Schick, jacques Vera, olivier bourouill, **audit interne et référentiel de risques**, Edition Dunod, paris,2010, p23

² طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية،

الجزائر، 2005، ص09

³ Pierre Schick, cit op, p23

التقرير .

كما يختص التدقيق بجميع نشاطات ووظائف المؤسسة: محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، الخزينة، التحصيل، اقتناء الاستثمارات وبيعها وفي الوقت الحالي يتدخل في كل مجالات المؤسسة¹.

تستوحى مهنة المدقق من مبادئ معيارية دولية حيث يحتوي الإطار المرجعي الدولي على الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الذي تم إشراره في 01 جانفي 2009 من طرف معهد التدقيق الداخلي IIA على²:

1- ميثاق أخلاقيات المهنة

إن هذا الميثاق هو الذي يحدد للمدققين القيم الواجب احترامها خلال أداء نشاطهم وهو يركز على أربعة مبادئ أساسية³:

- **الموثوقية:** تعتمد على أساسا الثقة والمصادقية في حكم المدقق.
 - **الموضوعية:** التي تسمح بتقييم عادل لكل العناصر محل الفحص والمرتبطة بالمجال المدقق فيه وعدم السماح بالتأثير في حكمه.
 - **الخصوصية والسرية:** وذلك فيما يخص المعلومات المتحصل عليها وعدم إفشائها.
 - **الكفاءة اللازمة:** لتحقيق أعمال التدقيق.
- 2- **معايير لممارسة المهنة:** تمثل هذه المعايير الحد الأدنى من المتطلبات وهي تنقسم الى نوعين:
- **معايير التأهيل**
 - **معايير وظيفية**
 - **كفايات عملية التطبيق:** والتي تقوم بشرح المعيار وتتطور بشكل مستمر مع تطور الوضعية الاقتصادية والقوانين لضمان تشجيع تطور هذه الممارسات.

3- دليل التطبيق: أعمال البحث، المنشورات، المحاضراتالخ

¹ Piere, Schick, cit op p24

² Ibid, p28-30

³ Ibid,p29

ثالثا: تعريف المدقق :

- حسب قاموس لاغوس المدقق " هو الشخص الذي يستمع: لخطاب، لحصة إذاعية، لدرس" ¹.
- حسب التعريف الكلاسيكي: " المدقق هو الشخص الذي يستمع للمذيع، أو الشخص الذي يستمع للآخرين" ². أما في مهمة التدقيق فالمدقق هو المهني الموكل لإنهاء مهام التدقيق حسب الطرق والأخلاقيات المطلوبة، للقيام بمهمة التدقيق، على المدقق أن تتوفر فيه مجموعة من المواصفات المتكاملة فيما بينها: تأهيل علمي وعملي، وصفات شخصية أخرى لمواجهة مختلف المشاكل المحاسبية، القانونية، الجبائية والاقتصادية، وتتمثل هذه المواصفات في: ³

1. التأهيل العلمي: على المدقق أن يكون ملما ب:

- نظريات ومبادئ تطبيقات علم المحاسبة، أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة.
- مبادئ علم الاقتصاد، والمالية وعلم القانون.
- محاسبة التكاليف، ونظرياتها، وتطبيقاتها، والمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.
- الأساليب الإحصائية، الرياضية، وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاته في المحاسبة والتدقيق.
- التحكم في اللغات.
- تتبع التطورات والبحوث في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله.

2. التأهيل العملي: يتمثل في:

- الاهتمام بالتدريب العملي الإيجابي حتى يتمكن من ممارسة المهنة بسهولة.
- الاطلاع باستمرار على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية والمحلية والدولية من تقارير عن تطبيقات لممارسات فعلية بالإضافة للاستفادة من خبرات المراجعين القدامى.

¹ Martial, Chadeaux, cit op, p 03

² Khayar Allah, Belaid, cit op P80

³ زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الزاوية للنشر، الجزء 1، عمان، 2009 ص ص 133، 134.

- أن يتصف المدقق بالواقعية عند طلب البيانات أو المعلومات وأن يكون ملما بالمعلومات الفنية الخاصة بالمؤسسة من خلال زيارة مواقع الإنتاج، والخدمات الإنتاجية، والاستفسار عن كافة النواحي الفنية من الجهات ذات الاختصاص.

3. صفات شخصية: تتمثل في:

النزاهة، الاستقلالية، الموضوعية، العناية المهنية والكفاءة المهنية، المحافظة على سرية المعلومات بالإضافة إلى عدم قبول أي أعمال غير قادر على أدائها بنزاهة وموضوعية، وعدم التنبؤ بأعمال مستقبلية وألا يقرن اسمه في أي أعمال تتعلق بمخالفة المعايير المحاسبية.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

يوجد عدة أنواع للتدقيق، ينظر كل منها من جانب مختلف، وأهم هذه الأنواع: ¹

➤ من جانب الجهة التي تقوم بالتدقيق:

- **التدقيق الخارجي:** وهو عملية تجرى للتأكد من صدق، وانتظام الحسابات، تمارس من قبل مؤسسة مهنية مستقلة (خارجية) ²

- **التدقيق الداخلي:** يقوم بهذا النوع من التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة، وذلك من أجل حماية أموالهم وتحقيق أهداف الإدارة، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية. ³

➤ من جانب نطاق التدقيق: التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي:

يشمل التدقيق الكامل على تدقيق كل القوائم المالية وما يقتضيه ذلك من فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية، وإعداد برنامج كامل للتدقيق، وإجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء رأي في كل القوائم المالية، أما التدقيق الجزئي فإنه يتناول جانبا معينا من عملية التدقيق الكامل، وقد يقوم المدقق بفحص مجموعة معينة من الحسابات فمثلا: حساب المخزونات أو حساب الموردين.

➤ من جانب الإلزام القانوني: التدقيق الإلزامي، والتدقيق الاختياري:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، دار الجامعية، الإسكندرية،

2004 ص 13، 15

² A. HAMINI, l'audit comptable et financier, Edition Berti, Alger, 2001, p 08.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن ، 2004 ص 35

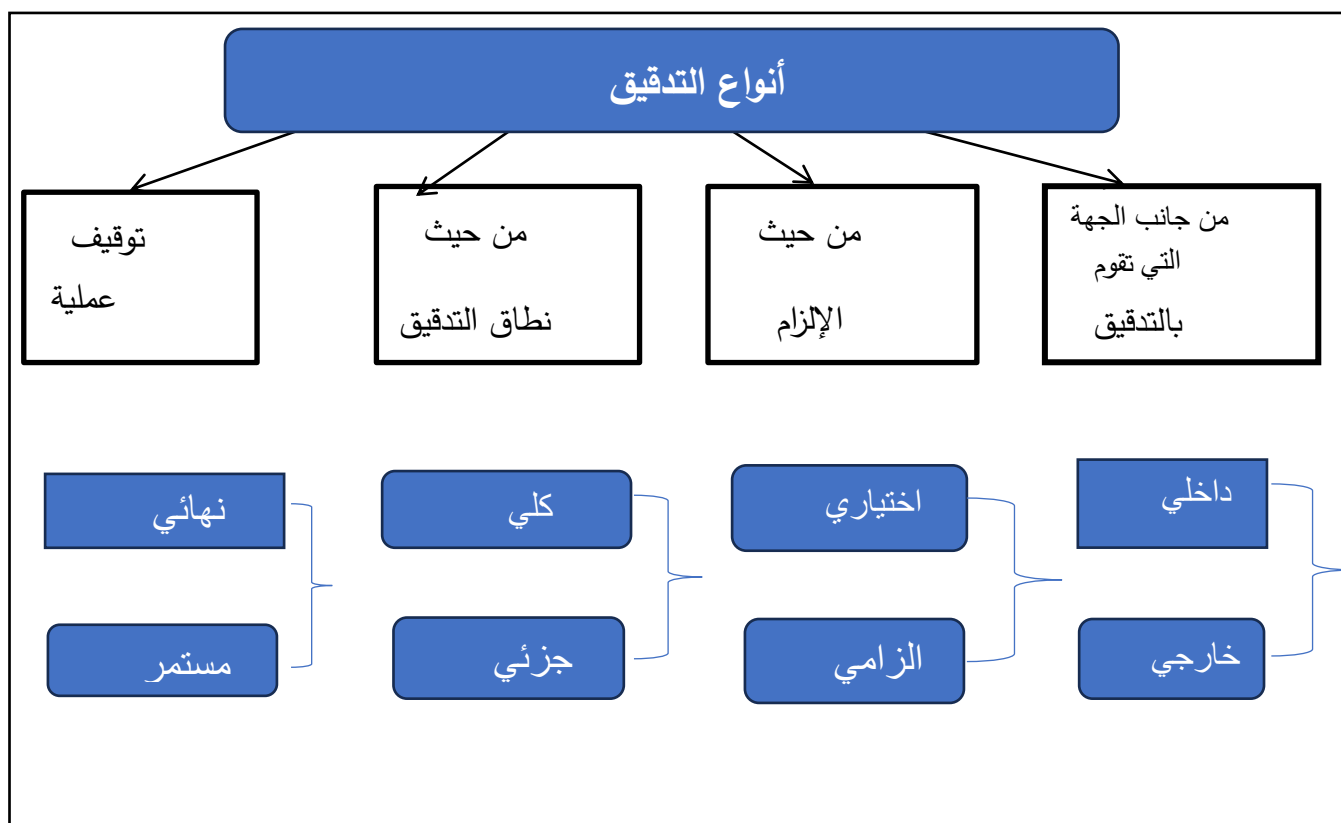
الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

التدقيق الإلزامي هو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسة وفقا لأحكام القوانين (الضرائب، وغيرها) أما التدقيق الاختياري فتقوم به المؤسسة دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به.

➤ من جانب توقيت عملية التدقيق: التدقيق النهائي والتدقيق المستمر:

يعتبر التدقيق نهائيا إذا بدأ بعد نهاية إعداد الحسابات الفترة المحاسبية، ويتم العمل الكلي للتدقيق في هذه الحالة في نهاية الفترة، أما التدقيق المستمر فهو الذي تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة، وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.

شكل 1-1: أنواع التدقيق.



المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثاني: أهداف ومعايير التدقيق

ينقسم هذا المطلب إلى فرعين أساسيين: سنخصص الفرع الأول لعرض مختلف الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق أما الفرع الثاني سيتناول المعايير الأساسية للتدقيق.

الفرع الأول: أهداف التدقيق

تنقسم أهداف التدقيق إلى نوعين أساسيين أهداف تقليدية وأهداف حديثة:

1. الأهداف التقليدية:

تتمثل أهم الأهداف التقليدية في:¹

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء وغش في السجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة، والتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الجهات الحكومية، في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2. الأهداف الحديثة

تتلخص أهم الأهداف الحديثة في:²

- مراقبة الخطط، ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها، وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المسطرة.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي الأنشطة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999

² رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011 ص 26

الفرع الثاني: معايير أو مستويات التدقيق:

يعرف المعيار في مجال التدقيق بأنه قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يتمكن من إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة وهي تعتبر أداة اتصال لأن مجرد وجودها يوفر لمستخدميها من المدققين الخارجيين معلومات عن كيفية الممارسة، ومتطلباتها وهو ما يولد لديهم نوعا من الثقة في جودة عملية التدقيق وهو ما ينعكس بدوره على زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي تعدها الإدارة. وحتى تؤدي هذه المعايير دورها كأداة للاتصال وتقييم الممارسات فإنها يجب أن تتوافق مع خصائص، وظروف المجتمع الذي تستخدم فيه، وتتطور بتطوره ومنه يمكن القول إنه لا يوجد هيكل وحيد قادر على التوافق مع خصائص جميع المجتمعات إلا أن هناك حدا أدنى من معايير التدقيق يجب توافرها في أي مجتمع وتتمثل في:¹

1. معايير عامة: وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاول مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.
2. معايير العمل الميداني: هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق.
3. معايير إعداد التقرير: هي عبارة عن مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير والشروط الذي يجب أن يستوفيها التقرير.

وفيما يلي نستعرض تفاصيل المعايير التي تمثل الحد الأدنى التي يجب الالتزام بها التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم 1-1: معايير التدقيق

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، والخبرة اللازمة.
	استقلال المدقق	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال الذهني و الاستقلال في المظهر.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 49.

يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير.	العناية المهنية	
يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.	تخطيط العمل والإشراف على المساعدين	معايير الفحص الميداني
يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار إجراءات التدقيق.	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية	
يجب الحصول على الأدلة الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة، والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية.	توفير الأدلة	
يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	
يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة مقبولة عموماً	الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	معايير التقرير
ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة مالم يوضح التقرير غير ذلك.	ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية.	
تقرير المدقق يجب أن يتضمن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب	وحدة الرأي	

أن يوضح ذلك وفي جميع الحالات التي يقتدر فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المدقق إن وجد، ودرجة المسؤولية التي يتحملها.		
--	--	--

المصدر عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 25

من خلال الجدول الموضح أعلاه يمكن عرض معايير التدقيق فيما يلي:

1. المعايير العامة:

تهتم المعايير العامة للتدقيق بالمدقق مباشرة، وذلك للدور المحوري الذي يلعبه في عملية التدقيق وتتمثل في:

أ. **معيار تأهيل المدقق:** إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين، ويعتمد التأهيل المتكامل للمدقق على ثلاثة عناصر أساسية هي:¹

- التأهيل العلمي: يجب أن يحصل المدقق على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدراً كبيراً من المعرفة في مختلف المجالات: المحاسبة المالية، الجبائية، التدقيق، التسيير، وغيرها.
- التأهيل المهني: قبل ممارسة المدقق للمهنة ممارسة مستقلة يجب عليه القيام بتدريب مهني، فني كافٍ حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل وعراقيل ومتطلبات الممارسة المهنية.
- التعليم المستمر: حتى يتمكن المدقق من مواكبة مختلف التطورات التي تطرأ على المهنة، والقوانين والتشريعات، والإصدارات المختلفة يجب عليه القيام بدورات تكوينية مستمرة ترتبط بالتطورات الحاصلة وذلك لتحديث معرفته المهنية والعلمية وكذا اكتساب معارف ومهارات جديدة تساعد على تسهيل أعمال التدقيق.

ب. **معيار الاستقلال:**

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 30

تتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة، ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلالية وحياد المدقق في إبداء الرأي والقدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، وقد تعددت أشكال الاستقلال لكن يمكن حصرها في مجالين: ¹

- الاستقلال الذاتي أو الذهني: بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة القوائم المالية للمؤسسة.

- الاستقلال في الواقع: بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها خلال الفترة التي تخضع للفحص، كما لا يمكن أن يكون المدقق من الشركاء أو المساهمين أو حتى العاملين في المؤسسة محل التدقيق.

ومن ناحية أخرى فقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المدقق هي: ²

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق.

- الاستقلال في مجال الفحص.

- الاستقلال في مجال إعداد التقرير.

ج. معيار العناية المهنية الملائمة للمدقق:

يقصد به التزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة ³ ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية، والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق. هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية بغرض المحافظة على أداء مميز سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير، وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص، فلا يكفي أن يكون المدقق مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية التدقيق بصورة ناجحة، لكن يجب أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 72.

² نفس المرجع، ص 74.

³ نفس المرجع، ص 81.

2. **معايير الفحص الميداني:** ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق، والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير: ¹

أ. معايير التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين: ويتطلب تحقيقه:

- اكتشاف بيئة التدقيق، ووضع خطة العمل.

- تخصيص مساعدين على مهام الفحص.

- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم.

ب. معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يسمح هذا المعيار باتخاذ النتائج المتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد حجم ونوع الاختبارات اللازمة التي تحدد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق.

ج. معيار حصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة:

يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام، والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص، كما يجب أن يزيد من مستوى ثقته في الأدلة التي يجمعها من خلال بذل العناية الكافية فيما يتعلق بتحليل، وتقييم الأدلة وكذا التركيز على صدق مصدر الدليل وخبرته.

3. **معايير التقرير:** تتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية: ²

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة على اتباع هذه المبادئ، والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.

- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وأن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره ص 36-37.

² محمد سمير الصبان، د عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص 92

- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة وفي حالة عدم تمكن المراقب من إبداء مثل هذا الرأي يجب أن يذكر الأسباب.

وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله.

يستعمل المدقق هذه المعايير كدليل عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، وللتطبيق الحسن لهذه المعايير يعتمد المدقق على التوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية والمهنية، والدراسات والبحوث، والدوريات التي تتناول الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق.

المطلب الثالث: التدقيق والمصطلحات المرادفة وتوسعه إلى المجال الجبائي

هنالك العديد من المصطلحات المجاورة أو المشابهة لمصطلح التدقيق والتي تتشابه حتى في إجراءات القيام بها لكن هناك اختلاف كبير في معنى وهدف كل مهمة التي سنتطرق إليها في الفرع الأول من هذا المطلب، كما سنرى كيفية توسع التدقيق إلى المجال الجبائي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: التدقيق والمصطلحات المرادفة

هناك العديد من المصطلحات التي تصب وتدور حول مصطلح التدقيق، وهي مصطلحات مرافقة له لذا وجب تحديد الفرق بينها وبين مصطلح التدقيق:

1- التدقيق والمراقبة:

إن مصطلح المراقبة دائما مرافق لمصطلح التدقيق: فحسب التعريف السابق للتدقيق هو عبارة عن "إجراء مراقبة" ولذلك يمكن القول إن التدقيق هو مجموع الإجراءات التقنية للمراقبة، و التي تمثل الفحص المعمق الذي يقوم به المهني بالاعتماد على طريقة معينة، بعبارة أخرى فإن التدقيق يقودنا للقيام بأعمال المراقبة، و كل مراقبة ليست عبارة عن تدقيق¹

2- التدقيق والاستشارة:

يمكن التمييز بين مهتي التدقيق و الاستشارة من خلال التحليل الأولي لخاصية المهمة التي يقوم بها المدقق، و كذا العلاقة بين المدقق *auditeur* و المدقق *audité* حيث إذا كانت مهمة التدقيق قانونية نذكر على سبيل المثال مهمة محاسب الحسابات لا يمكن أن تكون لغرض الاستشارة بالرغم من أن محاسب الحسابات

¹ Martial, Chadeaux, cit op, p6

يقوم في بعض الأحيان بإعطاء نصائح و استشارات خاصة فيما يخص المسائل المرتبطة بالفرص المتاحة التي يمكن للمؤسسة الاستفادة منها إلا أن محافظ الحسابات لا يمكن أن يكون مستشارا دائما للمؤسسة، و لا يمكن أن يتقاضى عمولات خاصة حول الآراء المتعلقة بالاستشارة¹

في حين إذا كانت العلاقة بين المدقق l'Auditeur و المدقق l'Audité تعاقدية فالمهمة هنا تتعلق بالاستشارة و الإرشاد حيث يمكن للمؤسسة أن تقوم بعملية استشارة دون اللجوء للقيام بعملية التدقيق أولا سواء تعلق الأمر باستشارة في التسيير أو استشارة قانونية حول نقطة معينة

3- التدقيق و المراجعة :

للتمييز بين التدقيق و المراجعة يجب الرجوع إلى مجالات التطبيق الشائعة للتدقيق حيث إن المجال الشائع هو المحاسبة، فالمراجعة المحاسبية هي التسمية القديمة للتدقيق المحاسبي ، فحسب ممارسي مهنة المحاسبة كان هنالك الكثير من الغموض حول المراجعة المحاسبية و محافظ الحسابات و ذلك فيما يخص: الأهداف، المنهجية و حتى المعايير و هذا ما أدى إلى ظهور مصطلح التدقيق الذي يعتبر مرجعا لوضع منهجية أو طريقة يمارسها مهنيون مستقلون لإعطاء رأي مقارنة المعايير² ، و حسب نفس الممارسين للمهنة فإن التطور الذي عرفته تقنيات المراجعة المحاسبية و كذا تقنيات التدقيق أدى إلى توسيع الفجوة بينهما .

بالرغم من التشابه الكبير بين التدقيق والمراجعة المحاسبية إلا أن الفرق بينهما يكمن في كون أن المراجعة المحاسبية تبقى مرتبطة أساسا بالميدان المحاسبي فقط إلا أن التدقيق يمكن فصله عن المجال المحاسبي واتساعه في مختلف المجالات الأخرى للمؤسسة.

الفرع الثاني: تطور مصطلح التدقيق واتساعه إلى المجال الجبائي:

تطرقنا فيما سبق إلى أن التدقيق ما هو إلا مرادف للمراجعة المحاسبية إلا أن الفرق بينهما يكمن في كون أن التدقيق قد توسع ليشمل مجالات أخرى غير المجال المحاسبي، ويرجع سبب هذا التوسع أساسا إلى ظهور أشكال جديدة للتدقيق من جهة وظهور أهداف ومعايير جديدة من جهة أخرى.

وكان ذلك استجابة لتلبية حاجيات المؤسسة المختلفة خاصة في ظل تطور وسائل ونظم معالجة مختلف المعلومات في مختلف المجالات:

¹ Martial, Chadeaux, cit op, p7

² Ibid, p7

1- توسع مجالات التدقيق: في ظل العولمة والتطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم، فإن المؤسسة معرضة إلى سلسلة من الأخطار منها الاجتماعية، المالية، وأخطار التسيير، ولتفادي هذه الأخطار وما لها من تأثيرات سلبية تهدد استمراريتها يجب عليها تكثيف الرقابة على مختلف الوظائف والعمليات التي تقوم بها المؤسسة فتوسع بذلك التدقيق ليشمل¹: التدقيق المعلوماتي، التدقيق الاجتماعي، التدقيق القانوني، تدقيق المشتريات، تدقيق الإنتاج، تدقيق الميزانية، التدقيق الجبائي، وحتى تدقيق ثقافة المؤسسة.

2- توسع أهداف التدقيق: يسمح التدقيق بمنح الوسائل والأدوات اللازمة للإدارة حتى تتحكم جيدا في مبادئ التسيير، لذلك فإن وظيفة التدقيق انتقلت من التدقيق التقليدي، المحاسبي، المالي، والعملياتي إلى تدقيق الإدارة².

يقوم التدقيق التقليدي بضمان موثوقية المعلومات المحاسبية، المالية للمؤسسة في حين أن تدقيق الإدارة Audit de Direction يهتم بحماية كل ممتلكات المؤسسة فهو يقوم بتشخيص: الأنظمة والإجراءات لتحليل الوظائف والعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

3- توسع معايير التدقيق: منها:

أ- معيار الانتظام: هو المعيار الذي يتوافق مع الخطوات التقليدية والعادية للمدقق حيث تكمن هذه الخطوات في التحقق من مدى التطبيق الجيد للقوانين والإجراءات، وكذا نظام المعلومات، فالمدقق يقوم بمقارنة القاعدة الأساسية الواجب تطبيقها مع ما هو مطبق على أرض الواقع، هذه الخطوات الضرورية التي يتبعها المدقق بصرامة أدت إلى ظهور مقاربة جديدة ألا وهي الفعالية³.

ب- معيار الفعالية: تدريجيا تطورت معايير التدقيق لنتنقل من تدقيق معيار الانتظام إلى تدقيق الفعالية، حيث أصبح المدقق يعطي رأيه حول التطبيق الجيد للقوانين ونوعية هذا التطبيق⁴ كما أصبحت أهداف التدقيق تتمثل فيما يلي:

« تتمثل الأهداف الرئيسية للمدقق في، التأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على الحماية الكافية، و أن المعلومات صادقة و موثوقة و أن العمليات منتظمة⁵ ».

¹ Redha, Khellassi, **précis de l'audit fiscal de l'entreprise**, Edition Berti, Alger, 2013, p65

² Khayar Allah, Belaid, cit op, p17

³ Redha, Khellassi, cit op, p65

⁴ Ibid, p66

⁵ Material chadefaux, cit op, p14

إن جانب الفعالية يهتم أولاً بفعالية المؤسسة وأنظمة التسيير الموضوعة وكذا بمدى ملائمة الوسائل المتاحة مقارنة مع الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة، وأخيراً مردودية وأداء الوحدات ونوعية التسيير بصفة عامة¹

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي

تطور التدقيق ليتوسع إلى المجال الجبائي نظراً لاحتلال الجباية مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة الاقتصادية، وذلك تبعاً للأخطار المالية التي تنتج عنها، ولمواجهة هذه الأخطار استوجب على المؤسسة تبني التدقيق الجبائي كوسيلة لتحسين تسييرها وهذا باللجوء إلى مدقق جبائي كفء.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي والمدقق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة التدقيق المحاسبي أو هو مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما أو مجموعة من المؤسسات.² يقوم بمهمة التدقيق شخص مؤهل وكفؤ له ما يكفي من المعارف والتجارب في المسائل الجبائية.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الجبائي

سوف نعرض في هذا الفرع مجموعة من التعريفات المتمثلة فيما يلي:

التعريف الأول: التدقيق الجبائي عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بهدف إعطاء رأي أو تقييم يهدف إلى إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة³

التعريف الثاني: يعرف التدقيق الجبائي على أنه:

"الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"⁴

¹ Khayar Allah, Belaid, cit op, p 18

² P. Bougcm, J. m. Vallée, **audit et gestion fiscale**, Edition Clef atof, Paris1986, P, 53.

³ Jaques Duhem Michel Jammes, **audit et gestion Fiscale de l'entreprise**, Edition EFE, Paris, 1996.P 223.

⁴ بلواضح الجيلاني، أثر التسيير الجبائي في تنافسية المؤسسة الاقتصادية، الدار الجزائرية، الطبعة الأولى ، الجزائر، ص141 .

وفي تعريف آخر لـ P. Bongon et Vallée

"التدقيق الجبائي هو قدرة المؤسسة على تعبئة موارد القانون الجبائي في ادارتها من أجل المساهمة في تحقيق أهداف السياسة العامة التي سطرته"¹.

كما عرفته الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة كما يلي:

"يتمثل التدقيق الجبائي في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة، وطريقة عملها، بالتالي فجبائية المؤسسة بكل أشكالها هي موضوع التدقيق الجبائي"².

من خلال هذه التعاريف يمكن القول إن التدقيق الجبائي هو فحص انتقادي يمارسه شخص مستقل لإبداء رأيه حول مدى صدق وصحة التصريحات الجبائية وهو فحص يسمح بتشخيص عام للوضع الجبائية للمؤسسة بهدف تحقيق الأمن الجبائي والفعالية الجبائية.

الفرع الثاني: المدقق الجبائي

لا يوجد نص قانوني ينظم مهنة المدقق الجبائي، عموما يقوم بالتدقيق الجبائي: المحاسب، محافظ الحسابات ومكاتب التدقيق، إلا أن هناك مهنة أخرى تتمثل في مهنة المستشار الجبائي، والذي يتمثل دوره في أساسا في إعداد التصريحات الجبائية وتدقيقها ومحاولة معالجة كل النزاعات مع الإدارة الجبائية.

ويعرف هذا الأخير على أنه: الخبير المالي الذي لديه تدريب متقدم ومعرفة بمحاسبة الضرائب، وقانون الضرائب، ولديه النظرة العامة اللازمة، لتمكين عملائه من اتخاذ القرارات الصحيحة والمخول له قانونيا القيام بنشاطات لصالح المكلفين بالضريبة تتمثل أولا في تقديم الاستشارات في المسائل الجبائية مثل التخطيط الجبائي وذلك بمساعدة العميل في وضع خطط العمل أو اختيار الشكل القانوني، لتقليل الضريبة المستحقة إلى أقصى حد مع الحفاظ على الامتثال للقانون في المواقف المالية المعقدة وثانيا إعداد ووضع التصريحات الجبائية وتدقيقها.

ولممارسة مهنة المستشار الجبائي في الجزائر، وجب استيفاء عدة شروط هي:³

- التمتع بالجنسية الجزائرية؛

¹ P. Bougon, M Vallée, **Audit et Gestion Fiscale**, Edition Clef ATD, 1986 p53

² Redha Khelassi, cit op, p94

³ قدراوي شعيب، زوانب غريسة، نفس المرجع، ص 488.

- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- عدم تعرض المستشار لعقوبة بدنية ومخلّة بالشرف.
- ممارسة وظيفة عليا في المصالح التابعة للإدارة الجبائية أو شغل منصب عال فيها لمدة خمس سنوات على الأقل.
- الحصول على شهادة التعليم العالي أو شهادة مماثلة

ويرخص بممارسة مهنة المستشار الجبائي، لموظفي الضرائب اللذين توقفوا عن مزاولة مهنتهم شريطة ان يتموا ممارسة وظيفة لدى مصلحة من مصالح الإدارة الجبائية لمدة لا تقل عن عشرين (20) سنة، وأن يحصلوا على رتبة مفتش رئيسي لمدة لا تقل عن 10 سنوات مع الحصول على قرار الاستقالة.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق الجبائي:

بعد تعريف التدقيق الجبائي والمدقق الجبائي، سنتناول في هذا المطلب كل من أنواع وأهداف التدقيق الجبائي

الفرع الأول: أنواع التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة تستخدمه المؤسسة بصفة اختيارية لا إلزامية للمحافظة على مصالحها الجبائية ونميز بين نوعين من التدقيق:

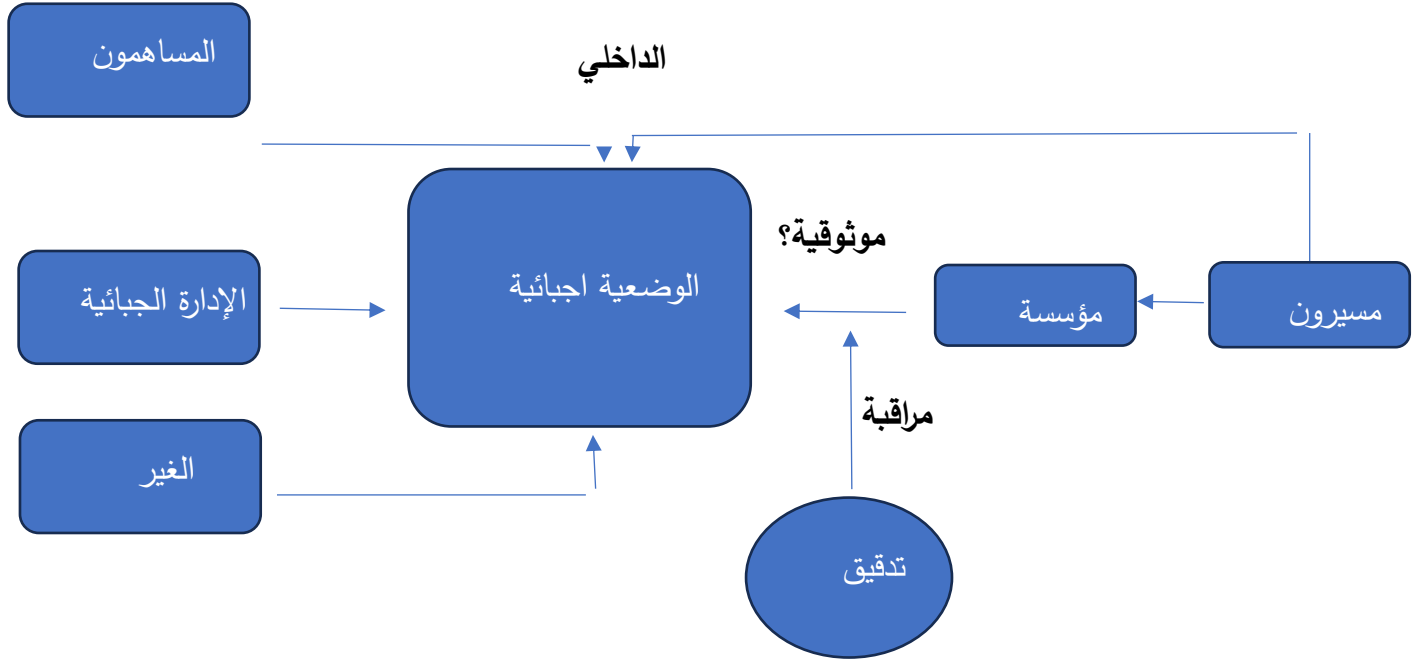
أولاً: التدقيق الجبائي الداخلي:

هو نشاط تقويمي يوجد داخل المؤسسة، لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة مقدمة للمؤسسة ذاتها، والمدقق الداخلي هو موظف بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص وهو لا يتمتع بالاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الخارجي، حيث تربطه بإدارة المؤسسة علاقة تبعية وظيفية¹.

يشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص، وتقييم مدى كفاية واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ونوعية الإجراءات المتخذة في تنفيذ المسؤوليات المسندة.

¹حسين أحمد الدحوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة ، الإطار النظري ، و الإجراءات العملية ، الجزء الأول ، دار النشر و التوزيع عمان ، الأردن ، 2009 ص 78.

شكل رقم 1-2: دور التدقيق الجبائي



Olivier HERBACHE, le comportement du Travail Des collaborateurs de cabinet d'audit, thèse de doctorat en gestion, université des sciences sociale, Toulouse1, 2000, p4

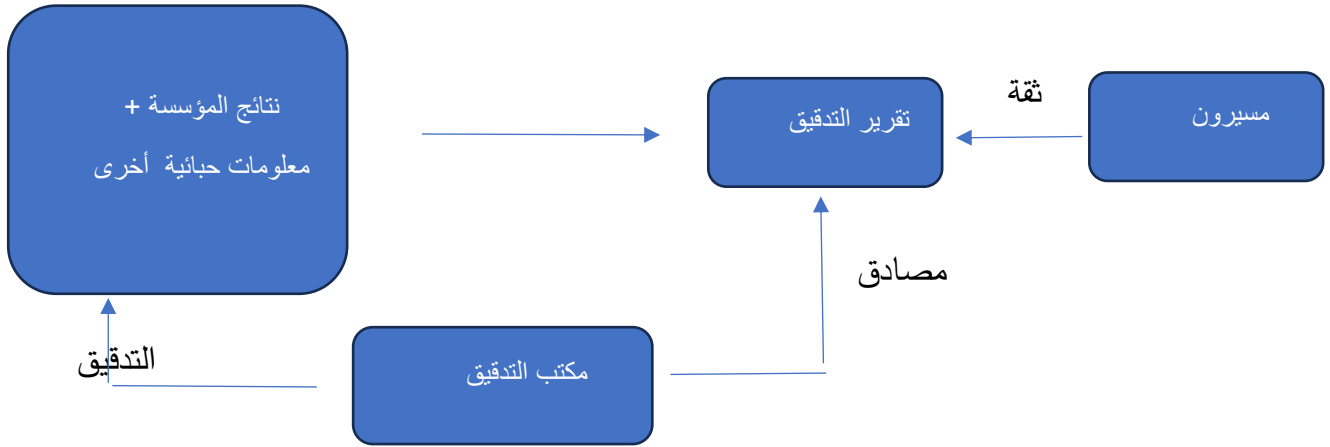
يظهر الشكل الموضح أعلاه أن الوضعية الجبائية للمؤسسة محط اهتمام كل من: المساهمين، الإدارة الجبائية، الأطراف الأخرى من جهة وكذا مسيرو المؤسسة من جهة أخرى لذا وجب التعبير عن وضعية المؤسسة بصفة صادقة وسليمة، وذلك بالاعتماد على التدقيق الجبائي الداخلي كوسيلة أو أداة لضمان جودة التصريحات حتى يتمكن كل طرف من اتخاذ القرار الجبائي المناسب.

ثانيا: التدقيق الجبائي الخارجي:

يقوم به شخص خارجي محايد ومستقل تماما عن المؤسسة، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة للتدقيق الداخلي وتكون مهمة المراجع الجبائي الخارجي مهمة تعاقدية أي أن المؤسسة تلجأ إليه من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.¹

¹ مصطفى ايدير ، عمر الفاروق زرقون ، مرجع سبق ذكره ص 66

شكل رقم 1-3: دور التدقيق الجبائي الخارجي



Olivier HERBACHE, le comportement du Travail Des collaborateurs de cabinet d'audit, thèse de doctorat en gestion, université des sciences sociale, Toulouse2000, P 05

يظهر الشكل الموضح أعلاه دور التدقيق الخارجي المتمثل في مكتب التدقيق الذي يقوم بتدقيق التصريحات الجبائية وكل المعلومات ذات الطابع الجبائي للتأكد من أنها سليمة وغير معرضة لأي خطر جبائي، ويتم ترجمة ذلك في تقرير يستخدمه مسيرو المؤسسة عند اتخاذ قراراتهم.

للمؤسسة الحق في اختيار أحد أنواع التدقيق الجبائي سواء الداخلي أو الخارجي ويمكن توضيح أوجه الاختلاف بينهما من خلال الجدول التالي¹:

جدول رقم 1-2 : الفرق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

معيار التفريق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
نوع القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة وتعيينه الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة الاقتصادية يعينه الملاك.

¹ حسين أحمد دحدوح ، يوسف القاضي ، مرجع سبق ذكره ص 52-53

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي ويخدم رغبات وحاجات الإدارة	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص وإبداء الرأي
المسؤولية	مسؤول أمام رئيس مجلس الإدارة للمؤسسة أو الإدارة العليا أو لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.	مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين
نطاق العمل	الإدارة التي تقوم بتحديد نطاق العمل	الأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
توقيت العمل	الفحص بشكل مستمر خلال السنة المالية	الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية
التعيين، والتبعية	موظف يتبع مستوى إداري معين (الإدارة العليا)	متعاقدا مهني مستقل تماما عن المؤسسة
الجهة المستفيدة	الإدارة العليا للمؤسسة والمستويات الإدارية المختلفة ولجنة التدقيق بشكل مباشر، ويستفيد المساهمون بتحسين الأداء بشكل غير مباشر.	المساهمون بالإضافة إلى الأطراف الخارجية المختلفة

المصدر: حسين أحمد الدحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري، والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار النشر والتوزيع عمان، الأردن، 2009، ص 52-53

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

نميز بين نوعين من أهداف التدقيق الجبائي منها الرئيسية والأخرى ثانوية¹:

1- الأهداف الرئيسية: تتمثل في:

- تقييم مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالقوانين الجبائية.
- تقييم مدى استغلال المؤسسة للفرص المتاحة من طرف المشرع.

¹ نور الدين بعليلش ، قداري زربافي ، فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية ، المجلد (08) العدد (01) ، 2022 ، ص 251

- تحقيق الأمن الجبائي والتأكد من أن المؤسسة بعيدة عن الخطر الجبائي.
- 2- الأهداف الثانوية: تتمثل في:

- تجنب المؤسسة العقوبات الناتجة عن عدم الالتزام بالتصريحات
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم التزام جبائي. في الآجال المحددة أ و الإنقاص منها.
- إبراز نقاط القوة والضعف من أجل المساهمة في اتخاذ القرار.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق الجبائي:

تستمد أهمية التدقيق الجبائي من أهمية المراجعة بصفة عامة، و إن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (مساهمين، مسيرين...) لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف مستقل ومحايد، يقوم بفحص انتقادي منظم و دقيق لتلك البيانات و إبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها، و من ثم يمكن اكتشاف نقاط الضعف و القوة في المؤسسة بالنسبة للجانب الجبائي و كذا تقييم النجاعة الجبائية. و رسم الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة. كذلك يسمح التدقيق الجبائي بالوصول إلى تحقيق الأمثلية الجبائية من خلال إمكانية استغلال الفرص والامتيازات الجبائية التي من شأنها أن تنقص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن وذلك في أطر قانونية. وبالتالي فإن تبني التدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية، والأمن الجبائيين.

المطلب الثالث: مراحل سير التدقيق الجبائي

بعد تعريف التدقيق الجبائي، ومعرفة أهدافه، ومدى ضرورة تبنيه من طرف المؤسسة لحماية مصالحها، سنقوم في هذا المطلب بعرض مختلف مراحل سير التدقيق على مستوى المؤسسة ابتداء من طلب المؤسسة بإجراء مهمة تدقيق الى غاية تسليم تقرير التدقيق.

عند اتفاق المدقق مع إدارة المؤسسة على مهمة التدقيق الجبائي يقوم هذا الأخير بإعداد وثيقة تسمى " رسالة قبول المهمة " التي تضم العناصر التالية: ¹

¹فتحة أميرة، ، دور المراجعة في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 49.

- الالتزامات المتبادلة بين الطرفين.
 - نطاق العمل الذي يتعين أدائه والهدف من هذه المهمة.
 - الضرائب والرسوم موضوع المراجعة.
 - الآجال القانونية الواجب الالتزام بها.
 - تحديد الأتعاب، مبلغها وأجل تسديدها.
- بعد إعداد رسالة القبول يشرع المدقق في عملية التدقيق والتي تمر بثلاث مراحل رئيسية :
- مرحلة الإعداد والتحضير.
 - مرحلة التنفيذ.
 - مرحلة إعداد التقرير.
- أولاً: مرحلة الإعداد والتحضير**

تعتبر أول خطوة يقوم بها المدقق حيث تسمح له بالإلمام والاطلاع على كل نواحي المؤسسة: القانونية، الاقتصادية، المالية، والاجتماعية والتي من خلالها يقوم المدقق برسم وتوجيه عمله، وترتكز هذه المرحلة على الخطوات التالية:

1. التعرف على الجوانب العامة للمؤسسة

وذلك من خلال جمع المعلومات التالية: ¹

- الشكل القانوني للمؤسسة.
- عنوان مقر المؤسسة الرئيسي، وعناوين السجلات الثانوية.
- القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة وبيئتها التنظيمية خصوصاً النظام المحاسبي المطبق، والعوامل الخارجية الأخرى
- مميزات المؤسسة والتي تتضمن: طبيعة نشاطاتها (خدمات، استيراد...)، أرصدة الحسابات، مكونات رأسمال، سياستها الاستثمارية، تنظيمها وطريقة تمويلها، اختيار الطرق المحاسبية المطبقة.
- أهداف المؤسسة واستراتيجياتها.
- تحليل مؤشرات الأداء المالية للمؤسسة.

¹ Robert OBERT, comptabilité et audit, DSCG , 4 Edition Dunod 2018, France PP. 170.171.

يمكن للمدقق جمع كل هذه المعلومات من خلال: إجراء لقاءات ومقابلات مع مسؤولي المؤسسة والعاملين بها، الاطلاع على مختلف الوثائق منها: القوائم المالية، وتقرير المراجع الداخلي، وكذا تقرير محافظ الحسابات.

كما يمكن للمدقق أن يقوم بزيارة محلات البيع وأماكن الإنتاج والتخزين.

II. التعرف على التزامات المؤسسة المتعلقة بنشاطها: وذلك من خلال ¹

- تحديد نظام الإخضاع الضريبي للمؤسسة لتحديد مختلف الضرائب والرسوم.
- معرفة الضرائب الأخرى، والاشتراكات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه.
- الامتيازات الجبائية التي استفادت منها المؤسسة.

III. التعرف على الوضعية الجبائية السابقة للمؤسسة:

- على المدقق أن يكون على دراية تامة بخضوع المؤسسة لعملية رقابة جبائية من قبل أم لا، وفي حالة خضوعها لرقابة جبائية يجب عليه التحقق من:
- الضرائب والرسوم المعنية وكذا السنوات التي أجريت عليها الرقابة.
 - نتائج عملية الرقابة الجبائية.

IV. الاطلاع على الاتفاقيات الرئيسية:

- إيجار، إيجار تمويلي.
- عقود الامتياز.
- عقود التأمين.
- عقود مع مختلف الشركات.
- القروض البنكية.

ثانيا: مرحلة التنفيذ

تعتبر المرحلة الجوهرية حيث تركز على خطوتين أساسيتين:

- تقييم نظام الرقابة الداخلي الخاص بالجانب الجبائي.

¹ فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة.

1. تقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي:

بعد التعرف على المؤسسة من كل النواحي، ورسم مخطط العمل الواجب تنفيذه، يجب على المدقق أن يقوم بتحليل نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالجانب الجبائي للمؤسسة حتى يتمكن من معرفة نقاط قوة، وضعف المؤسسة في هذا الجانب.

يعرف نظام الرقابة الداخلي حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين على أنه " الخطة التنظيمية، وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".¹ وتعرفه الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة على أنه هو الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم، والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الادارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية.²

من خلال هذه التعاريف يتضح أن نظام الرقابة الداخلي يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

- الخطة التنظيمية.
 - الطرق والإجراءات.
 - المقاييس المختلفة التي تسمح بقياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية، مدى احترام الوقت المخصص لتحقيق مراحل الرقابة.
- بالرغم من تعدد طرق دراسة وفحص، وتقييم أنظمة المراقبة الداخلية فإنها تهدف إلى تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختبارات التي يقوم بها المدقق، وهناك عدة طرق للتقييم منها:³
- الرجوع إلى تعليمات المؤسسة، ولوائحها الخاصة بتنظيم العمل في مختلف المراحل، ثم إجراء اختبارات عملية على ما يجري تنفيذه بالفعل داخل الأقسام المختلفة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة، وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2005، الجزائر، ص 84.

² نفس المرجع ص 85.

³ رضا خلاصي، مram المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة الجزائر، 2013، ص 371.

- الرجوع الى الخرائط التنظيمية التي تبني المستويات التنظيمية داخل المؤسسة، وتحدد فيها السلطة والمسؤولية.
- اتباع نظام الاستفسارات، وتلقي الإجابة عنها، والتي يمكن للمدقق عن طريقها أن يصدر رأيه عن مدى كفاية أنظمة المراقبة الداخلية الموجودة.
- ولإجراء التقييم يعتمد المدقق على مجموعة من الوسائل منها: ¹
- **التقرير الوصفي:** يشمل هذا التقرير على وصف كامل لنظام المراقبة الداخلي، وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات، وتقسيم للواجبات، وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع الى دليل الإجراءات، وأية قرائن أخرى ملائمة.
- **قوائم الأسئلة:** تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام المراقبة الداخلي المطبق، وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين المدققين لما تحققه من مزايا أهمها:
- إمكانية تغطية جميع الأنشطة التي تهم المدقق عند تصميم مجموعة الأسئلة لكل نشاط له علاقة بالجانب الجبائي.
- يمكن استخدام هذه الوسيلة كمقياس لمدى فعالية المراقبة الداخلية الموجودة.
- إمكانية تحديد الأخطار الرئيسية ذات الصلة بكل نشاط أو معاملة فيما يخص تسديد الضرائب المستحقة (TVA, TAP, IBS...)
- التعرف على الأجهزة الجبائية الموجودة في المؤسسة من أجل إزالة أو الحد من الأخطار الجبائية.

II-تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة :

بعد التعرف على المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي، يقوم المدقق بإجراءات التحقيق الجبائي المباشرة، وذلك باتباع الخطوات التالية:

II-1 تدقيق الانتظام الجبائي من خلال :

تدقيق القواعد الشكلية، قواعد المضمون، وقواعد الآجال: ²

¹ نفس المرجع، ص 373.

² Hanachi Nawel, **Conduite d'une mission d'audit Fiscal dans un établissement Bancaire**, mémoire de fin d'étude poste graduation, IFID, Alger, 2011, p 60..

- **تدقيق القواعد الشكلية:** يجب على المدقق التأكد من وجود كل الدفاتر المحاسبية وإيداع مختلف التصريحات الجبائية المطلوبة وأن هذه الأخيرة قد تم إعدادها وفقا لما نص عليه القانون المعمول به.
- **قواعد المضمون:** تعتبر الوثائق والمستندات المحاسبية الدعامة الأساسية التي من خلالها تحقق العمليات الجبائية، وبالتالي يجب على المدقق التأكد من أن المؤسسة تملك كل الوثائق الثبوتية التي تبرر الأرقام الموجودة في التصريحات المودعة وتناسقها مع المعلومات المحاسبية وتطابقها مع الأحكام الجبائية المنصوص عليها.
- **تدقيق قواعد الآجال:** يكتسي فحص الآجال أهمية كبيرة في أعمال المدقق بحيث إن العقوبات، والغرامات المالية الناتجة عن عدم إيداع أو التأخر في إيداع التصريحات، أو التأخر في تسديد الحقوق من الضرائب والرسوم لها أثر مالي ثقل على خزينة المؤسسة لذا يجب عليه التأكد من وجود سجل الاستحقاقات الجبائية حيث يسجل فيه مجموع الالتزامات وتواريخ التسديد لمختلف الضرائب والرسوم.
- التدقيق الجبائي لمختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة

II - 2 تدقيق الفعالية الجبائية

يسمح تدقيق الفعالية الجبائية بمعرفة مدى استغلال المؤسسة للفرص والمزايا الجبائية التي يمنحها التشريع، حيث على المدقق اكتشاف الهفوات والأخطاء التي ارتكبت من قبل المؤسسة خاصة فيما يخص الأنظمة التفضيلية التي كان من الممكن أن تستفيد منها، ويمكن للمدقق الجبائي القيام بفحص الفعالية الجبائية من خلال:

- **مراقبة نظام المعلومات الجبائي في المؤسسة.**
- يعرف نظام المعلومات الجبائي على أنه الإطار الذي يتم من خلاله تنسيق ومزج الموارد المادية، المالية والبشرية لتحويل المدخلات الجبائية المتمثلة في البيانات والمعطيات إلى مخرجات جبائية متمثلة في مختلف المعلومات التي تستخدم في تحقيق أهداف المؤسسة¹.
- بالتالي وجب على المدقق فحص هذه المدخلات والمخرجات للتأكد من فعالية النظام المعلوماتي الجبائي الذي يساهم في زيادة الفعالية الجبائية.

¹ شلغوم حنان، مداخلة بعنوان نظام المعلومات الجبائي كآلية لتفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي 28، 29 أكتوبر، جامعة قالم، 2015

➤ مراقبة إدماج الجوانب الجبائية في اتخاذ القرار في المؤسسة.

على المدقق أن يقوم بفحص مختلف أنواع القرارات المتخذة من طرف المؤسسة، ذلك أن الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة لا يمكن أن تكون وظيفة مستقلة على باقي الوظائف أو منفصلة عن نشاط المؤسسة، بالتالي فالسياسة الجبائية تعتبر جزء من السياسة العامة للمؤسسة.

➤ مراقبة الخيارات الجبائية الممنوحة:

عند قيام المدقق بمهمة التدقيق الجبائي عليه أن يأخذ بعين الاعتبار نوعين من الخيارات والمتمثلة في¹:

- **الخيارات الجبائية التكتيكية:** وهي الخيارات الجبائية المرتبطة بالتسيير الدائم للمؤسسة، والتي تسمح بتوفير امتيازات مالية للمؤسسة، يتم ممارستها من طرف مسؤولي قسم المحاسبة والمالية منها: اختيار طريقة إهلاك معينة.
- **الخيارات الجبائية الاستراتيجية:** هي الخيارات ذات الأبعاد الجبائية المهمة، يتم اتخاذها من طرف إدارة المؤسسة، فهي تحدد الخصائص الجبائية لها نجد منها: اختيار نظام اخضاع معين (حقيقي أو جزافي) ، اختيار نظام الاخضاع الخاص بالمجمعات.

وسواء تعلق الخيار بخيار تكتيكي أو خيار استراتيجي، على المدقق أن يتأكد من²:

- أن يكون الخيار الجبائي ماليا وبسيطا ومرنا ومتناسقا.
- أن يكون الخيار الجبائي سليما من الناحية القانونية والتطبيقية

ثالثا: مرحلة إعداد التقرير:

بعد استكمال جميع إجراءات التدقيق الجبائي واختبارات الفحص الأساسية، يقوم المدقق بآخر خطوة وهي المتمثلة في اعداد التقرير، حيث يعرف التقرير على أنه >> وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمى المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات بمعناها المهني المتعارف عليه <<³.

¹ Martial Chadeaux, cit op, pp 81-82

² بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص153

³ أحمد علمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص452.

لذلك يعد التقرير وسيطا أو وسيلة اتصال، ونقل البيانات والحقائق والنتائج، والرأي بشكل واضح ومفهوم.

ا. خصائص تقرير المراجعة الجبائية:

من خلال التعريف المذكور أعلاه يمكن استنتاج الخصائص التالية:

1-1 من حيث الشكل :

للمراجع الجبائي الحرية المطلقة في إعداد تقريره لأنه لا توجد معايير خاصة لذلك، لكن يمكن المراجع أن يستعين بمعايير إعداد التقرير المحاسبي أو المالي.

يكون التقرير الجبائي بشكل شفهي أو كتابي، ويفضل التقرير الكتابي لأنه يعتبر وثيقة إثبات مع إمكانية الرجوع اليه والاستفادة من نتائجه من طرف الإدارة وكذلك أثناء القيام بمهمة مراجعة جبائية لاحقة.

2-1 من حيث المضمون :

يتضمن التقرير الجبائي العناصر التالية:

- وصف مختلف الأعمال التي قام بها المراجع في إطار مهمته.
- إبداء الرأي حول أي عدم انتظام مكتشف.
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة.
- تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الجبائي للمؤسسة.
- اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.
- عرض الصعوبات التي واجهت المراجع الجبائي ووصف العمليات التي لم يستطع القيام بها

II-توصيات المراجع الجبائي : يقدم المدقق الجبائي حولا للنقائص و الأخطاء المكتشفة في شكل توصيات :

1-II توصيات ذات طابع علاجي : تتضمن :

- تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة والقيام بإجراءات التسوية والتعديل.
- تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية.

2-II توصيات ذات طابع وقائي تهدف إلى :

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة.
- البحث عن عدم الانتظام والقضاء عليها.
- اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى.
- اقتراح إجراءات أمان جديدة قد تتعلق بإدراج إجراءات رقابة جديدة.
- ضرورة اعتماد المؤسسة على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع في حال خضوع المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالبيئة الجبائية الجزائرية

شهد النظام الجبائي الجزائري عدة تغيرات وتحديثات منذ بداية التسعينيات إلى غاية اليوم، مست هذه التغيرات مختلف النصوص القانونية المحددة للأنظمة الجبائية ومختلف الضرائب والرسوم وكذا هيكل تنظيم الإدارة الجبائية وصلاحياتها، وهذا ما أدى إلى تعقد البيئة الجبائية الجزائرية، من هنا ظهرت حاجة المؤسسة الاقتصادية للتدقيق الجبائي حيث يسمح لها بالسير الحسن في ظل هذه البيئة. قبل التطرق إلى علاقة التدقيق الجبائي بالبيئة الجبائية الجزائرية سنقوم في هذا المبحث بإعطاء نظرة حول النظام الجبائي الجزائري، الضرائب و الرسوم المطبقة وأخيرا علاقة التدقيق الجبائي بالبيئة الجبائية.

المطلب الأول: نظرة حول النظام الجبائي الجزائري

تعتبر الجبائية أداة من أدوات الدولة للتأثير في النشاط الاقتصادي بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة، سنتعرف من خلال هذا المطلب على تشكيلة هذا النظام من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: مفهوم النظام الجبائي وأهدافه

الفرع الثاني: أنظمة الإخضاع الجبائي في النظام الجبائي الجزائري

الفرع الثالث: مهام الإدارة الجبائية

الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية.

الفرع الأول مفهوم النظام الجبائي وأهدافه:

أولا – تعريف النظام الجبائي

يعرف النظام الجبائي بأنه " مجموعة من الضرائب، والرسوم التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها.¹

كما يعرف بأنه مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع، والنظام الجبائي بحم كونه مجموعة من الضرائب. لا بد أن يصمم باعتماد تلك المبادئ والقواعد التي قدمتها لنا النظرية المالية العامة، فهو يعتبر الترجمة العملية لسياسة الضريبة.²

ثانيا-أهداف النظام الجبائي

يسعى النظام الجبائي إلى تحقيق الأهداف التالية:³

- تحقيق أو توفير مصادر للتمويل تكون دائمة وذلك للمساهمة في تغطية النفقات العامة للدولة.
- تحقيق العدالة والمساواة في عرض الضريبة.
- استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية والعربية، وتشجيع الاستثمار.

الفرع الثاني: أنظمة الإخضاع الجبائي في النظام الجبائي الجزائري

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي يقوم على مبدأ قيام المكلفين بالضريبة باكتتاب التصريحات الجبائية وإيداعها لدى الإدارة الجبائية بصفة طوعية ضمن آجال معينة. وتعتمد الإدارة الجبائية الجزائرية على أنظمة إخضاع للضريبة مختلفة تتمثل فيما يلي:

¹ مرسى سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 1998، ص 06

² خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومه للنشر، الجزء الأول، الجزائر، 2006، ص 25

³ عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص 139

أولاً- النظام الحقيقي:

يقصد بالنظام الحقيقي، الوضعية الحقيقية للمؤسسة من حيث رقم الأعمال والمداخل المبينة من خلال مسك الحسابات بصفة منتظمة ومثبتة طبقاً للقواعد المقررة في النظام المحاسبي المالي الجديد المطبق ابتداء من 01 جانفي 2010¹.

حسب المادتين 17 و148 من قانون الضرائب المباشرة يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 وجوباً إلى فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق.

بالإضافة إلى كبار المكلفين بالضريبة (، البيع بالجملة، نشاط التصدير والاستيراد، الأشغال العمومية، البنوك، التأمينات وأنشطة أخرى) من الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 8 000 000 دج.

يلتزم الأشخاص الخاضعون لهذا النظام بما يأتي²:

1. الالتزامات المحاسبية:

- مسك محاسبة منتظمة وفقاً للقوانين والأنظمة السارية المفعول منها مسك الدفاتر المحاسبية المتمثلة في:³

❖ دفتر العام

❖ دفتر الجرد.

- حفظ السجلات والوثائق المحاسبية، وكذا الوثائق الثبوتية لاسيما فواتير الشراء والبيع خلال أجل 10 سنوات.

كما يجب على هذه المؤسسات مسك دفتر خاص برواتب الموظفين يسمى:

❖ دفتر الأجور.

2. الالتزامات الجبائية: بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية على المؤسسة أن تحترم العديد من الالتزامات الجبائية المتمثلة فيما يلي:

¹ نورالدين يوسف، انعكاسات تغير أنظمة الإخضاع الضريبي على المكلفين بالضريبة، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي المجلد 04، العدد 01، الجزائر 2021، ص 378.

² نفس المرجع، ص 378

³ المواد رقم 09، 10 من القانون التجاري الجزائري سنة 2024

أ. التصريح بالوجود: اكتب تصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب.

ب. التصريح الشهري بالضرائب والرسوم، اكتب تصريح شهري أو فصلي عن طريق G50 بمجمل الضرائب والرسوم (Taxe de formation, IRG salaire, TVA, TAP) المدفوعة لدى قبضة الضرائب قبل 20 يوما الموالية للشهر المعني.

ج. التصريح السنوي: اكتب تصريح سنوي لدى مفتشية الضرائب التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة وهذا إلى غاية 30 أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات.

د. التصريح بالتوقف عن النشاط أو الوفاة: اكتب في أجل 10 أيام من تاريخ التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط تصريحا إجماليا بالمدخيل التي لم تفرض عليها الضريبة.

ثانيا: النظام المبسط:

حسب المادة 31 مكرر من قانون الضرائب المباشرة المحين سنة 2024، يخضع المكلفون بالضريبة الذين يحققون مداخيل تابعة لفئة أرباح المهن غير التجارية المذكورة في المادة 22 للنظام المبسط للمهن غير التجارية. يجب على هؤلاء المكلفين أن يولوا على تصريح خاص بمبلغ الإيرادات المقبوضة، والنفقات المدفوعة، والنتيجة المحققة للسنة المعينة، كما يجب عليهم اكتب، وتقديم هذا التصريح لمصلحة الضرائب لمكان تواجد النشاط في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة.

التصريح بالضرائب والرسوم، يكون فصليا عن طريق اكتب تصريح G50 الذي يتضمن مجمل الضرائب والرسوم (Taxe de formation, IRG salaire, TVA, TAP) المدفوعة لدى قبضة الضرائب قبل 20 يوما الموالية للفصل المعني.

كما يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط للمهن غير التجارية:¹

- مسك دفتر يومي، مؤشر وممضى من طرف المصلحة المسيرة، ومتابع يوما بيوم، بدون فراغ أو شطب يظهر بالتفصيل، مداخيلهم، ونفقاتهم، المهينة.

- مسك سجل مؤشر، وممضى من طرف المصلحة المسيرة مدعما بسندات الإثبات الموافقة يتضمن:

✓ تاريخ الاقتناء أو الإنشاء، وسعر تكلفة المعدات المخصصة لممارسة مهنتهم.

✓ مبلغ الاهتلاك المطبق على هذه المعدات.

✓ سعر وتاريخ التنازل عنها.

¹ المادة 31 مكرر 1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

- ✓ يجب عليهم الاحتفاظ بالسجلات إضافة إلى كل سندات الإثبات إلى غاية انتهاء السنة العاشرة المالية لتلك التي تم فيها تسجيل الإيرادات والنفقات.
- يجب تقديم هذه السجلات عند كل طلب من إدارة الضرائب.

ثالثا- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

حسب المادة 282 مكرر: تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني.¹

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا، أو غير تجاري أو حرفيا، وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي (8 000 000 دج) ثمانية ملايين دينار ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن الغير التجارية.

تحدد معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:²

05% من رقم الأعمال بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

12% من رقم الأعمال بالنسبة للأنشطة الأخرى.

05% بالنسبة للأنشطة الممارسة تحت النظام القانوني للمقاول الذاتي.

كما تحدد معدل 05% من مبلغ الفاتورة باحتساب كل الرسوم بالنسبة للذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو البيع على الشبكة.³

ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية المستحق خلال السنة 30 000

دج ويلتزم المكلفون الخاضعون بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ب :⁴

- التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بداية النشاط.

¹المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة لسنة 2024.

²المادة 282 مكررة 4 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

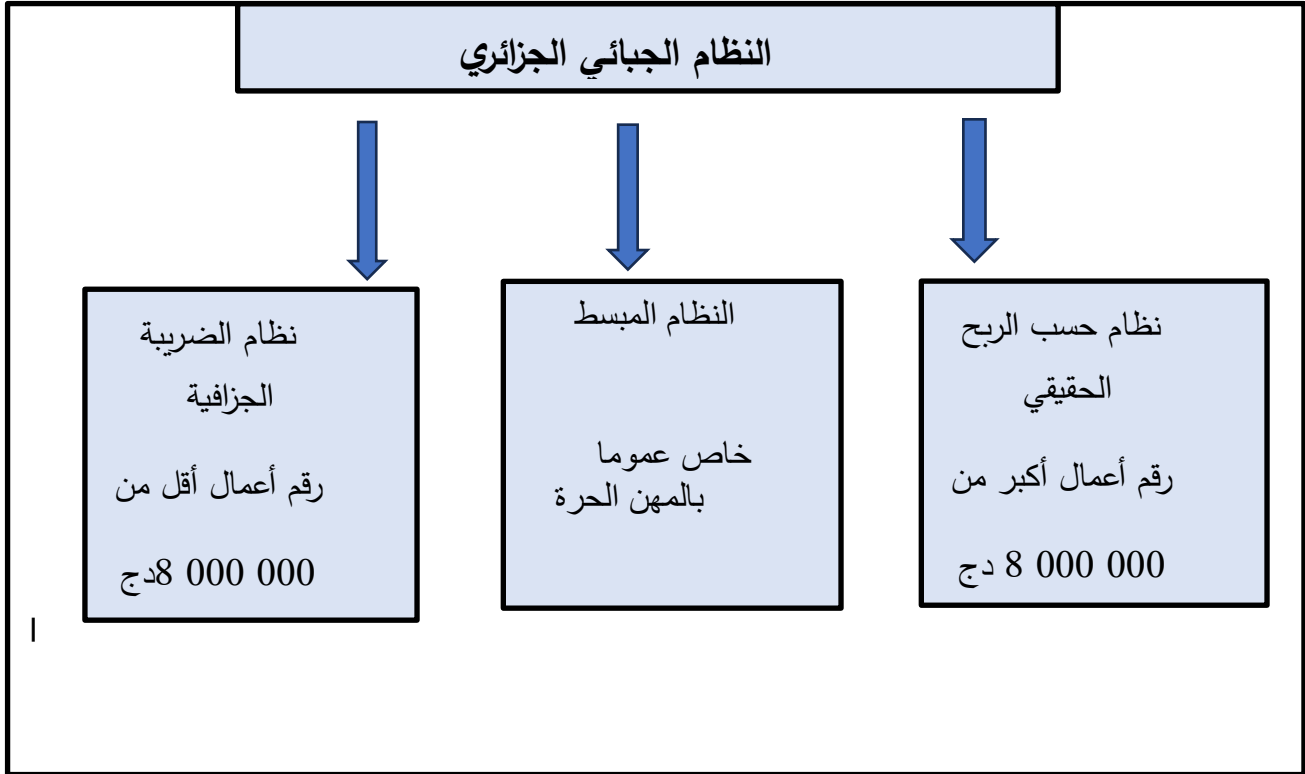
³المادة 282 مكرر 4 أ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

⁴ عيسى سماعين، دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا (فترة 2016-2021)، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17، العدد 27، 2021، ص157.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

- مسك دفتر مشتريات، مبيعات، مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب.
- اكتتاب التصريحات السنوية برقم الأعمال ودفع الحقوق اللازمة.
- مسك سجل اليومية وسجل الجرد حسب القانون التجاري

شكل رقم 1-4: أنظمة الإخضاع الضريبي حسب النظام الجبائي الجزائري



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المواد: 31، 148 مكرر 1، 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

الفرع الثالث: مهام الإدارة الجبائية

- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 28 نوفمبر سنة 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يلي:¹
- ❖ السهر على دراسة، واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية.
 - ❖ ضمان التدابير الضرورية لإعداد الوعاء، وتصفية، وتحصيل الضرائب و الحقوق، و الرسوم الجبائية، وكذا تحصيل الرسوم و الرسوم شبه الجبائية، و الموارد الأخرى.

¹ fmdgi. gov.dz. le 23. 02. 2023.

- ❖ تعريف وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء والرقابة، وبالتحصيل، وبالمنازعات الضريبية.
- ❖ إنجاز البرامج الاستراتيجية للعصرنة، وضمان تنفيذها.
- ❖ تطوير، ونشر النظام المعلوماتي، وإنشاء واجهات، وأدوات الاتصال.
- ❖ ضمان التحكم في المشاريع المرجعية في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال.
- ❖ الإشراف على تحضير الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات التي تشمل الأحكام الجبائية والتفاوض بشأنها.
- ❖ تنفيذ الإجراءات اللازمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.
- ❖ السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية، والقضائية المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب، والحقوق والرسوم.
- ❖ وضع أدوات التحليل ومراقبة التسيير لمردودية ونجاعة المصالح الجبائية.
- ❖ السهر على تحسين العلاقات بين المصالح الجبائية، والمكلفين بالضريبة.

الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية:

تتكون الإدارة الجبائية الجزائرية من مصالح مركزية ومصالح خارجية.

أولاً: المصالح المركزية: تتكون من مديريات مركزية.

أقسام رئيسية: تتمثل في ثلاثة أقسام رئيسية

1. قسم التشريع والتنظيم الجبائيين، والشؤون القانونية: مهامه الأساسية:

- تنفيذ السياسة الجبائية ووضع التدابير التشريعية، والتنظيمية ذات الطابع الجبائي.
- إعداد وتنسيق تدابير قوانين المالية، والنصوص التطبيقية المتعلقة بها.
- المساهمة في دراسة، وإعداد والتفاوض بخصوص مشاريع الاتفاقات، والمعاهدات الجبائية الدولية، والسهر على تطبيقها.

- السهر على التطبيق السوي للتشريع، والتنظيم الجبائيين في معالجة قضايا المنازعات.

2. قسم الرقابة، والتحقيقات الجبائية: تتمثل مهامه الأساسية في:

- تحديد، وتبسيط الإجراءات المتعلقة بالرقابة والتحقيقات الجبائية.

- تصميم استراتيجيات مكافحة الغش والتهرب الجبائي وكذا تنفيذها.
- ضمان متابعة نشاطات الرقابة الجبائية وتقييم نتائجها.
- 3. **قسم التسيير، والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية:** يكلف على الخصوص بما يلي:
 - تحديد، وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء والتحصيل.
 - ضمان متابعة نشاط المصالح فيما يتعلق بجباية الأشخاص في الشركات، وكذا الجباية العقارية.
 - ضمان التكفل العملي بجباية المحروقات وتلك المتعلقة بالنشاط المنجمي.
 - إعداد استراتيجية عصرنة المنظومات، والإجراءات المهنية للمديرية العامة للضرائب قصد تسهيل إدماجها الإعلامي.
- 4. **مديريات الدعم والمساندة:** يتكون هذا القسم من أربع مديريات:
 - أ. **مديرية الأنظمة المعلوماتية:** دورها الأساسي يتمثل في:
 - ضمان تناسق النظام المعلوماتي مع الاستراتيجية الشاملة ومتطلبات مهن المديرية العامة للضرائب.
 - إدماج التطورات التكنولوجية الجديدة المسجلة في هذا المجال ضمن النظام المعلوماتي.
 - ضمان الأمن والتسيير العملياتي للأنظمة التطبيقية، والمنشآت القاعدية، والشبكة مع إمداد المستعملين بالدعم والمساندة.
 - إعداد، ونشر سياسة الأمن لضمان سلامة المعطيات.
 - تأمين الولوج إلى التطبيقات، والتجهيزات، وتوفير الخدمات للمستعملين، والمكلفين بالضريبة.
 - ب. **مديرية المستخدمين والتكوين:** يتمثل دورها في:
 - تسيير المستخدمين، ومتابعتهم، وتقييمهم.
 - تصميم برامج التكوين، وتحسين المستوى، ومتابعة تنفيذها وتقييمها.
 - تحديد وإعداد نظام تسيير المسار المهني، والكفاءات.
 - ج. **مديرية الوسائل والمنشآت القاعدية وعمليات الميزانية:** يتمثل دورها في:
 - ضمان استغلال وصيانة المنشآت القاعدية، وتجهيزات الإدارة الجبائية.
 - دراسة وصياغة عقود التجهيز، وتمويل المصالح
 - إعداد توقعات الميزانية، والسهر على تنفيذ الاعتمادات الممنوحة.

- تقييم احتياجات المصالح وإدارة وسائل التسيير، وضمان صيانة المنشآت القاعدية.
- التكفل بقضايا المنازعات المتعلقة بالصفقات والاتفاقيات المبرمة.
- د. **مديرية الاتصال:** وتكلف بما يأتي:
 - دراسة واتخاذ الإجراءات المناسبة الرامية لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية، والمكلفين بالضريبة، وضمان تنفيذها الفعال من قبل جميع المصالح.
 - إعداد ونشر الوثائق التي تهدف إلى نشر التشريعات والتنظيمات الجبائية تجاه المواطن، ومستخدمي المديرية العامة للضرائب.
 - إعداد ونشر المعلومات والآراء تجاه المكلفين بالضريبة المتعلقة بحقوقهم والتزاماتهم في مجال الجبائية.
- ثانيا: المصالح الخارجية:** تتمثل المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للضرائب في:
 - 1. **مديرية كبريات المؤسسات:** وهي مكلفة ب:
 - مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
 - مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.
 - ملفات تعويض قروض الرسوم.
 - الجداول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
 - مراقبة حسابات التسيير مراقبة مسبقة وتصفية.
 - التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.
 - البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها، ومراقبة التصريحات.
 - إعداد وإنجاز برامج التدخلات، والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة.
 - متابعة المنازعات الإدارية، والقضائية.
 - إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز.
 - ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية.
 - ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
 - نشر المعلومات والآراء تجاه المكلفين بالضريبة التابعة لها مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية.
 - التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال استراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

2. المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية: تتمثل مهامها على وجه الخصوص في:

- القيام بكل الأعمال المرتبطة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية.
- متابعة المهام التي يقوم بها المحققون في التسيير التابعون لها جهويا ومراقبتها.
- إعداد برنامج شهري للتحقيق في التسيير يبين حالة تقدم الأشغال.
- جمع كل المعلومات المتعلقة بسير المصالح، وإرسال تقرير بياني عن ذلك الى المفتشية العامة للمصالح الجبائية.

- السهر على إعداد، واستغلال التقارير السنوية للتحقيق وتقارير التحريات بكل أنواعها.

3. المديرية الجهوية للضرائب: وهي مكلفة ب:

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- السهر على تنفيذ البرامج، وتطبيق التعليمات، والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.
- تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الاقليمي.
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية.
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم.
- تقدير احتياجات المصالح الجهوية من وسائل بشرية ومادية.
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء.

4. المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات: مكلفة ب:

- تنفيذ برامج التحقيق، والبحث، ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث، والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي
- تنفيذ برامج تحقيق، وبحث، ومتابعة، ومراقبة الأشغال المتعلقة بها، وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية، والمدير العام للضرائب.
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولائيتين أو أكثر.

5. المركز الجهوي للإعلام والوثائق: مكلف ب:

- تنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية.
- استغلال السجلات الأصلية، ونشر الجداول العامة للرسم العقاري، ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، ونشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة الموالية.
- تقديم أوراق النتائج التي تعطى بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية.
- إصدار سندات إيرادات الجداول الضريبة العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الاعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.

6. المديرية الولائية للضرائب: مكلف ب:

- ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول، وقوائم المنتوجات، وشهادات الإلغاء ومعاينتها والمصادقة عليها.
- تحليل وتقويم المصالح الخاضعة لاختصاصها دوريا.
- الجداول، وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تقدير احتياجات المديرية المادية والبشرية، التقنية والمالية.
- تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لها.
- توظيف وتعيين المستخدمين وتسطير برامج تحسين المستوى لهم.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

7. مركز الضرائب: مكلف ب:

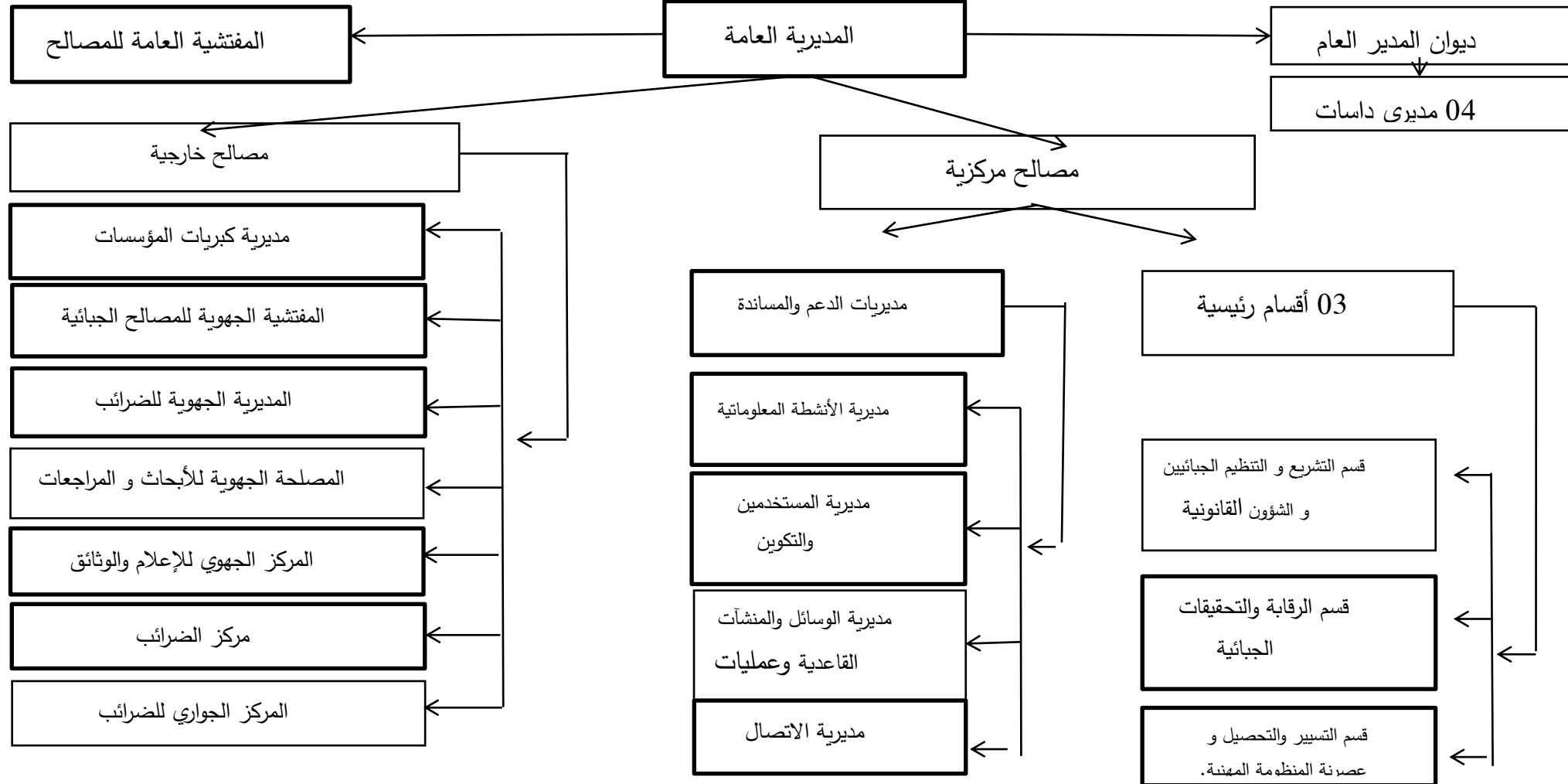
- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام المبسط لفرض الضريبة التابعة لاختصاصه.

- إصدار الجداول، وقوائم التحصيلات، وشهادات الإلغاء ومعاينتها والمصادقة عليها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض.
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة.
- تدرس الشكاوى وتعالجها.
- استقبال المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها.

8. المركز الجوازي للضرائب: وهو مكلف ب:

- تسيير ملفات المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
- تسيير ملفات المستثمرات الفلاحية.
- تسيير ملفات الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم.
- تسيير ملفات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات.
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء وتصادق عليها.
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- تدرس الشكاوى وتعالجها.
- تضمن مهمة استقبال المكلفين بالضريبة وتوجيههم.

شكل رقم 1-5: هيكل تنظيمي للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المرسوم التنفيذي رقم 252-21 المؤرخ في 25 شوال عام 1442 الموافق ل 6 جوان سنة 2021

المطلب الثاني: الضرائب والرسوم المطبقة حسب النظام الجبائي الجزائري:

يتكون النظام الجبائي الجزائري من مجموعة من الضرائب والرسوم المتمثلة فيما يلي:

- ✓ ضرائب مباشرة
- ✓ ضرائب غير مباشرة
- ✓ رسوم على رقم الأعمال
- ✓ حقوق التسجيل
- ✓ حقوق الطابع

أولاً: الضرائب المباشرة: تتمثل أساساً في:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

مفهومها: حسب المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة، تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.¹

مجال التطبيق: يخضع لها كل من:

1- الأشخاص الخاضعون للضريبة: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي:²

- الأشخاص الطبيعيون.
- أعضاء شركات الأشخاص.
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

2- المداخل الخاضعة للضريبة: المداخل المعنية بالضريبة على الدخل الإجمالي³

¹ المادة رقم 01 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

² المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري** لسنة 2021.

³ المادة رقم 02 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

- الأرباح المهنية (صناعية، تجارية وغير تجارية).
- المداخل الفلاحية.
- المداخل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.
- ريع، رؤوس الأموال المنقولة.
- الرواتب والأجور.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك.
- **معدلات فرض الضريبة:** تفرض الضريبة وفقا للجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي كما هو موضح في الجدول الموالي:¹

جدول رقم 1-3: كيفية حساب الضريبة على الدخل سنة 2024

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0 %	لا يتجاوز 240 000
23%	من 240 001 الى 480 000
27%	من 480 001 الى 960 000
30%	من 960 001 الى 1 920 000
33%	من 1 920 000 الى 3 840 000
35%	أكثر من 3 840 000

المصدر: المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024.

- بالنسبة للأجور الشهرية التي لا تتجاوز 30 000 دينار هي معفاة من الضريبة على الدخل.
- بالنسبة للأجور التي تفوق 30 000 دينار فهي تستفيد من تخفيض قدره 40 % للإشارة فإن قيمة التخفيض لا يجب أن تقل على 1000 دج ولا تتعدى 1500 أي $1000 > \text{التخفيض} > 40\% > 1500$.

¹ المادة 104 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

• مجال تطبيقها:

يخضع لضريبة الدخل كافة مداخل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع للضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.¹

• خصائصها: من خلال ما سبق يمكن استنتاج الخصائص التالية:

- **ضريبة سنوية:** لأنها تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لهذه الضريبة.
- **ضريبة إجمالية:** حيث تخص الدخل الصافي الإجمالي.
- **ضريبة تصاعدية:** تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسما إلى مداخل، والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية كما هو مبين في الجدول أعلاه.
- **ضريبة وحيدة:** هي ضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها.
- **ضريبة تصريحية:** تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون لها سنويا.

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS

• مفهومها:

تأسست الضريبة على أرباح الشركات سنة 1991² حيث تعرف بما يلي: " تؤسس ضريبة على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات، وغيرها من الأشخاص المعنويين تسمى بالضريبة على أرباح الشركات."³

• مجال تطبيقها: تخضع للضريبة على أرباح الشركات:⁴

- شركات رؤوس الأموال مهما كان شكلها (شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم، شركات ذات الشخص الوحيد).
- شركات الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات: يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، هذا الاختيار لا رجعة فيه طول مدة حياة الشركة.
- مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

¹ المادتان: 01 و 02 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

² المادة 01 من قانون المالية سنة 1991.

³ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة سنة 2024.

⁴ المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

- الشركات التعاونية واتحاداتها.

• **معدلات الضريبة:** يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:

جدول رقم 1-4 : معدلات الضريبة على أرباح الشركات

نوع النشاط	المعدل
أنشطة إنتاج السلع	19%
أنشطة البناء، الأشغال العمومية، الري، السياحة باستثناء وكالات الأسفار.	23%
باقي الأنشطة.	26%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المادة 150 من ق م ر م لسنة 2024

في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة، يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقا لحصة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط.

في حالة عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%¹.

• تحديد النتيجة الجبائية وطريقة تسديدها:

تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل على عناصر الأصول سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها.²

ويتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، الاستهلاكات المبررة، المؤونات المبررة.³

ويتم حساب النتيجة الجبائية كالتالي:

¹ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2024

¹ المادة 140 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.

² المادة 140 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

النتيجة الجبائية = صافي النتيجة المحاسبية + الاستردادات - تكاليف استثنائية

كما يتم تقييم النواتج والأعباء المحررة بالعملات الأجنبية على أساس سعر الصرف الساري عند تاريخ تحقيقها.

تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة وذلك بتسديد ثلاث دفعات مساوية لـ 30% للضريبة الناتجة عن الأرباح المحققة خلال الدورة ن-1 وفقا للتواريخ التالية:

التسبيق الأول من 20 فبراير إلى 20 مارس

التسبيق الثاني من 20 مايو إلى 20 يونيو

التسبيق الثالث من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر

وعند التصريح بالأرباح المتعلقة بالدورة ن يتم تصفية الرصيد، وفي حالة ما إذا كان هذا الأخير سالبا يسدد الفارق، أما إذا كان موجبا فيمكن حسم الفارق من الأقساط اللاحقة للدورة ن+1 أو التماس استرجاعه عند الاقتضاء.¹

• خصائصها:

مما سبق يمكن استخلاص الخصائص التالية:

- **ضريبة وحيدة:** تتعلق بضريبة واحدة تفرض على أرباح الأشخاص الخاضعين لها.
- **ضريبة عامة:** كونها تفرض على جميع الأرباح مهما كان نوع النشاط.
- **ضريبة سنوية:** تفرض على أرباح سنة مالية واحدة.
- **ضريبة نسبية:** يخضع الربح لمعدل محدد.

3- الضريبة الجزافية الوحيدة:

• مجال التطبيق:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الشركات المدنية ذات الطابع المهني، الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا، وغير تجاري وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية، والصناعات التقليدية

³ المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 8000 000 دج ثمانية ملايين دينار، ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي¹ أو المبسط.

يستثنى من هذه الضريبة:²

- أنشطة الترقية العقارية، وتقسيم الأراضي.
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة شراء، إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة طبقا لأحكام المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية.
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة.
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعو، وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين.
- الأشغال العمومية، الري والبناء.
- **معدلات الضريبة:** يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة وفق ما يأتي:³
 - 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.
 - 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.
 - 0,5% الأنشطة الممارسة تحت نظام المقاول الذاتي.
 - 5% أنشطة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية والبيع المباشر على الشبكة.⁴
- 4 **الرسم على النشاط المهني:**
- **مجال التطبيق:**

¹ المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024.

² نفس المرجع.

³ المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024.

⁴ المادة 282 مكرر 4 أ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1996 وذلك بعد دمج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط الغير التجاري (TANC).

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

غير أنه تستثنى من مجال التطبيق، مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة:¹

تجدر الإشارة إلى أن هذا الرسم تم إلغائه من خلال حذف المواد 217 إلى 231 و من 357 إلى 364 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على التوالي بموجب المواد 14 و 24 من قانون المالية لسنة 2024، و بتعديل المادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام المادة 58 من نفس قانون المالية.

• الحدث المنشئ: يتشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:²

- أ. بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- ب. بالنسبة لأداء الخدمات والأشغال العقارية: من قبض الثمن كليا أو جزئيا.

• الأشخاص الخاضعون للضريبة: يخضع لهذا الرسم:³

- لشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.
- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.
- باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة حسب مكان ممارسته المهنية أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

• أساس فرض الضريبة ومعدلاتها:

¹ المادة رقم 217 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023

² المادة رقم 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

³ مادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة n بمعدل 1,5% ويستفيد الخاضعون لهذا الرسم من تخفيضات على بعض الأنشطة والعمليات كما هو مبين فيما يلي:¹

- تستفيد من تخفيض قدره 25%

مبالغ الإيرادات الناتجة من أنشطة البناء والأشغال العمومية والري

- يستفيد من تخفيض قدره 30%:

مبلغ عمليات البيع بالجملة.

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق الغير مباشرة.

- يستفيد من تخفيض قدره 50%

مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق الغير مباشرة.

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالأدوية مع استيفاء الشرطين التاليين:

✓ أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية وفقا للتشريع والتنظيم الساري المفعول.

✓ أن يكون هامش البيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10% و 30%.

- يستفيد من تخفيض قدره 75%.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز، والعادي، والخالي من الرصاص، والغاز أو وقود غاز البترول المميع، والغاز الطبيعي المضغوط.

- رقم الأعمال المحقق بعنوان تركيب مجمع وقود غاز البترول المميع.

¹ المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

كما يقدر معدل الرسم على النشاط المهني ب 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج على نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، وذلك حسب المادة 222 من ق م ر م لسنة 2023.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة:

• مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.¹ أنشئ هذا الرسم بمقتضى القانون 90-39 المؤرخ في 31 . 12 . 1990 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991.

وبموجب القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 . 12 . 1991 المتعلق بقانون المالية لسنة 1992 دخل حيز التطبيق بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب ونظام الإعفاءات وأنظمة خاصة.²

• مجال التطبيق:

تخضع للرسم على القيمة المضافة:³

- عمليات البيع، والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، ويطبق هذا الرسم أيا كان:

✓ الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

✓ شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

✓ عمليات الاستيراد.

• الخاضعون للرسم:⁴

- المنتجون.

- البائعون.

¹ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 124.

² خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 123.

³ المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال سنة 2024.

⁴ المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري سنة 2021 ص 38.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

- المستوردون.
 - البائعون بالتجزئة.
 - **الحدث المنشئ:** يتشكل الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:¹
 - أ. بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
 - ب. بالنسبة لأداء الخدمات والأشغال العقارية: من قبض الثمن كليا أو جزئيا.
 - ج. بالنسبة لتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية: يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
 - د. بالنسبة للواردات: من إدخال البضاعة عند الجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
 - هـ. بالنسبة للصادرات من المنتجات الخاضعة للضريبة: بمقتضى المادة 13-3: من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
 - و. بالنسبة للحفلات وألعاب التسلية بمختلف أنواعها، يتكون الحدث المنشئ من القبض وإن تعذر ذلك من تسليم التذكرة.
 - **معدلات الرسم على القيمة المضافة:**
 - يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدلات التالية:
 - 1. معدل عادي بنسبة 19%²
 - 2. معدل مخفض بنسبة 9%³
- العمليات الخاضعة للضرائب:**
- أ. **العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:**
 - تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة:⁴
 - 1. المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 4
 - 2. الأشغال العقارية.

¹ المادة رقم 14 قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2024.

² المادة رقم 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2024.

³ المادة رقم 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2024.

⁴ المادة 02، فقرة و، من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2024

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

3. المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة، والمستوردة، والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
4. المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 05.
5. التسليمات لأنفسهم:
 - عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
 - الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 9.
6. عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات، والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات، والأشغال العقارية.
7. أ. بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.
ب. العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
ج. عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء، وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- د. عمليات بيع العقارات ذات الاستعمال السكني أو الموجه لإيواء النشاط المهني أو التجاري المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع الساري المفعول، وكذا المتعلقة بعمليات بيع المحلات ذات الاستعمال الصناعي.
8. المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمتكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة.
9. العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة.
10. الحفلات الفنية، والألعاب، التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص، ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
11. الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
12. عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى، ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجار التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.
13. العمليات التي تتجزأ البنوك وشركات التأمين.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

14. عمليات البيع المنجزة إلكترونياً.

• العمليات الخاضعة للضريبة اختيارياً:

- يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات¹:
- للتصدير.
- للشركات البترولية.
- المكلفين بالرسم، الآخرين.
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42.

• العمليات المعفاة:

توجد عدة إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد: 09، 10، 11، 12 و 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وتصنف إلى إعفاءات في النظام الداخلي أو في الاستيراد أو في التصدير.

• خصائص الرسم على القيمة المضافة:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

1. هي ضريبة حقيقية: نظراً لأنها تمس استعمال الدخل أي عملية الإنفاق أو الاستهلاك للسلع والخدمات.
2. ضريبة غير مباشرة: لأنها لا تدفع مباشرة إلى الخزينة عن طريق المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي، وإنما عن طريق المؤسسة التي تضمن الإنتاج وتوزيع السلع والتي تعد المكلف القانوني.
3. ضريبة متعلقة بالقيمة: تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعة المنتج ونوعيته وكميته.
4. ضريبة مؤسسة عن طريق ميكانيزم الدفع بالأقساط: في كل طور من أطور التوزيع، لا يمس الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالمنتج بحيث في نهاية الدورة لهذا المنتج، يكون العبء الضريبي الإجمالي مساوياً للرسم المحتسب على سعر البيع للمستهلك.

¹ المادة رقم 03 قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2024.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

5. ضريبة تركز على ميكانيزم الخصم: في هذا الإطار يجب على المكلف في مختلف أطوار الدورة الاقتصادية أن يقوم بـ:

- حساب الرسم المستحق على المبيعات أو الخدمة المقدمة.
 - خصم الرسم من هذه الضريبة الذي مس العناصر المكونة لسعر التكلفة.
 - دفع للخرينة الفرق بين الرسم المحصل والرسم القابل للخصم.
6. ضريبة حيادية: الرسم على القيمة المضافة ضريبة حيادية لا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين لأن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالبيئة الجبائية

بعد معرفة مختلف مكونات النظام الجبائي الجزائري، سنتطرق في هذا المطلب لحقوق الإدارة الجبائية التي تعتبر من أهم مصادر الأخطار الجبائية قبل تحديد العلاقة بين التدقيق الجبائي والبيئة الجبائية.

الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية

لضمان احترام المكلف بأداء الضريبة للقواعد والالتزامات الجبائية، منح المشرع الجزائري عدة صلاحيات وحقوق للإدارة تمكنها من جمع المعلومات الجبائية والتحقق من مدى مصداقيتها منها:

1. حق الإدارة في الاطلاع.
2. حق المعاينة.
3. حق الإدارة في الرقابة.
4. حق الإدارة في إجراء التحقيق.
5. حق الإدارة في الاسترداد.

1. حق الإدارة في الاطلاع:

تسعى الإدارة الجبائية عند قيامها بتشكيل الأسس الضريبية إلى جمع الكثير من الأدلة الإثباتية من أجل مواجهة المكلف بالضريبة واستخدامها كدليل في حالة ما إذا تدرع أمام الجهات القضائية المختصة بالمبالغة في التقدير، ومن بين هذه الأدلة: حق الاطلاع ويعتبر حق الاطلاع الإمكانية القانونية التي يعترف بها للإدارة الجبائية حيث تستطيع الاطلاع والحصول على نسخة من المستندات التي تمتلكها المؤسسات الخاصة، الإدارات، وكل الهيئات مهما كانت طبيعتها.¹

¹ Lambert Thierry, **Le contrôle fiscal**, édition puf, Paris 1998, p 48.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة وصلاحيات حق الاطلاع من خلال قانون الإجراءات الجبائية في مواده من 45 إلى 64.

حيث نصت المادة 45 على أنه " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد أدناه".¹

كما خول المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية الحائزين لصفة الضبط القضائي صلاحية وسلطة ممارسة حق الاطلاع وفق الأوضاع وفي الحدود المبينة في الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم في الجريدة الرسمية عدد رقم 48 المؤرخ في 10 جوان 1966 حيث صنف أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بمهمة البحث والتحري لضبط حالات التهريب والغش الجبائيين ضمن فئة أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص.²

تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع سواء في عين المكان أو كتابيا لدى:³

- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات: حسب المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية: " لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة، والولايات، والبلديات، والمؤسسات الخاصة والمؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها، والخاضعة لمراقبة السلطة الادارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها".

كما يتحمل مسؤولو الإدارات، والولايات، والبلديات، والهيئات المنصوص عليهم أعلاه بصفة شخصية مسؤوليتهم المالية عند رفضهم تقديم وثائق المصالح التي هي بحوزتهم، وتسري عليهم في هذه الحالة أحكام المادتين 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

حسب المادة 51: " يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف، و الصرفيين، وأصحاب العملات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2024.

² محمد الأخضر كرام، حليمة بن شعاعة، حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية و حرمة

الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، عدد 16 جوان 2017، ص 257.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية سنة 2024، ص 20-23.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية، أو حساب العملة الصعبة، أو أي حسابات أخرى تديرها مؤسساتهم بالجزائر¹.

كما يمس هذا الالتزام خصوصا، البنوك، وشركة البورصة، والدواوين العمومية، والخزائن الولائية، ومركز الصكوك البريدية، الصندوق الوطني للتوفير، وصناديق القرض التعاوني، وصناديق الإيداع والكفالات.

- لدى الغير:

حسب المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية: " يتعين على كل شخص أو مؤسسة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع بأحكام المادة 52 لقانون الإجراءات الجبائية، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62، و63 من نفس القانون.²

2. حق المعاينة:

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية: " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير³.

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية، والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.

ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

¹ المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024

² المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024

³ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024

3. حق الإدارة في الرقابة:

يعرف حق الرقابة على أنه: السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة.¹

وتشمل الرقابة على نوعين هما:

أ. **مراقبة التصريحات (الرقابة الجبائية الداخلية):** تتم هذه الرقابة على مستوى المصلحة التي تدير الملف الجبائي: (مفتشية الضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجبائي للضرائب) حيث نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى وقد تكون الرقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

• الرقابة الشكلية:

وتتميز هذه الرقابة بكونها بسيطة لأنها تعتبر أول عملية رقابة تقوم بها الإدارة الجبائية كالتحقق من هوية المكلف، ختم المكلف على التصريح، مطابقة نوع التصريح.

• الرقابة الجبائية على الوثائق:

حيث يتم فحص المعطيات والحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة، والتحقق من التوافق بين المعلومات التي قدمها المكلف، والوثائق المتعلقة بهذه المعلومة كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية.²

وأكدت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة أن "تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، ويجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة".³

¹محمد قلي، فهمية بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية، والاقتصادية، المجلة 07، العدد 06، 2018 ص 150.

² محمد قلي، فهمية بلول، مرجع سبق ذكره ص 154.

³المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2024

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المشيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها، ولهذا الغرض، قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات، والبيانات الخاضعة للرقابة.

ب. التحقيقات الجبائية في التصريحات (الرقابة الجبائية الخارجية):

- **التحقيق في المحاسبة:** حسب المادة 20-1 يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة، ومراقبتها¹. فالتحقيق المحاسبي عبارة عن رقابة معمقة يقوم بها أعوان متخصصون في مقر ممارسة نشاط المؤسسة، الهدف منه هو التأكد من مدى مصداقية التصريحات المكتتة ومدى تطابقها للتشريعات والقوانين السارية. ولا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل. تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

● التحقيق المصوب في المحاسبة:

نص المشرع على التحقيق المصوب في المحاسبة، والذي يشبه إلى حد بعيد التحقيق المحاسبي لكن الفرق بينهما يكمن في كون التحقيق المصوب أقل تركيزاً وأقل شمولية (من حيث نوع الضرائب، موضوع التحقيق، عدد السنوات)، دخل حيز التطبيق سنة 2009². حسب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية:

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة".

¹ المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2024

² المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، تعليمية رقم 122 \ و م \ م ع ض \ م ب م \ 2009 بتاريخ 15 \ 06 \ 2009 المتعلقة بتطبيق التحقيق المصوب في المحاسبة.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

يتم هذا التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

• التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

حسب المادة 21-1 : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.¹ وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، و الزمة أو الحالة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة، و الرسوم المماثلة. ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية، وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متصلة من الضريبة.

4. حق الإدارة في إجراء التحقيق:

حسب المادة 33 من ق إ ج :² " يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر، وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية يمكن للموظفين المذكورين أعلاه أن يقوموا بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل، وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها بكل التحقيقات و التحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها.

5. حق الإدارة في الاسترداد:

¹ المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024

² المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

يتمثل حق الاسترداد في كونه الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية في إطار إجراءات المراقبة لتقويم الأخطاء أو الغش المقترفة من طرف المكلف بالضريبة وهذا في الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال و المداخل وهذا ما أكدته المادة 39 من ق إ ج : " يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي¹ :

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي كما نصت المادة 39 مكرر من ق. إ. ج : " يمدد الأجل العام للاسترداد المنصوص عليه في المادة 39 من ق إ ج إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة طلب معلومات إلى سلطة جبائية لدولة أخرى في إطار المساعدة الجبائية الدولية وذلك رغم تجاوز حق الاسترداد.
- تترتب على إجراء التعسف في استعمال الحق آثار جانبية فيما يخص حق الاسترداد حيث يتم تمديد أجل التقادم بسنتين²
- كما يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة، ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات الغير متقدمة فقط وذلك حسب المادة 41 من ق إ ج.

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الجبائي بالبيئة الجبائية

من خلال إعطاء الصورة العامة والشاملة على البيئة الجبائية الجزائرية في المطالب السابقة حيث تعرضنا إلى:

- تعريف مختلف الأنظمة الجبائية.
- عرض الهيكل التنظيمي الجديد للإدارة الجبائية.
- تشخيص مختلف الضرائب والرسوم المحددة في التشريعات.

¹ المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024

² المادة 19 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

- التعرف على مختلف حقوق الإدارة الجبائية وكيفية ممارستها.

يتضح لنا أن البيئة الجبائية تشكل مصدر خطر بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية حيث أن وصف النظام الجبائي الجزائري بكونه نظام تصريحي أي أنه يعطي للمكلف بأداء الضريبة الحرية في أداء تصريحاته، لا يعني أنه نظام خال من الأخطار بل مقابل هذه الحرية في التصريحات يعطي الحق للإدارة الجبائية في مراقبة مدى صدق وصراحة هذه التصريحات مهما كان نوع النظام: حقيقي، مبسط، أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ولتحقيق ذلك سخرت الإدارة الجبائية عدة هياكل مركزية، وغير مركزية عملت على تزويدها بنظام معلومات لتسهيل عملية سير المعلومات وتوفيرها. كذلك بتحليل البيئة الجبائية الجزائرية نلاحظ أن النظام الجبائي الجزائري يتميز بوجود الكثير من الضرائب والرسوم بمعدلات مختلفة تحكمها نصوص تشريعية تتغير من سنة إلى أخرى بالتالي وجب على المؤسسة القيام بعملية تحيين المعلومات والقوانين كل سنة.

ضف إلى ذلك أن الإدارة الجبائية لا تتمتع بحق الرقابة وحسب بل تتمتع بحقوق أخرى كحق الاطلاع أي البحث عن المعلومة الجبائية، وحق فرض العقوبات في حالة عدم احترام التشريعات السارية، بالتالي فإن المؤسسة تبقى معرضة لخطر التقويم في كل وقت، ولمواجهة هذا الخطر وجب على المؤسسة تبني أدوات تسمح لها بتحقيق السير الحسن في ظل هذه البيئة، ويعتبر التدقيق الجبائي من أهم هذه الأدوات فبفضل كفاءة وخبرة المدقق الجبائي تستطيع المؤسسة تحقيق الامتثال الجبائي وتحقيق الوفرات الضريبية من جهة والمحافظة على الصورة الحسنة أمام إدارة الضرائب من جهة أخرى. فيتحقق الامتثال الجبائي من خلال فحص كل عمليات المؤسسة ونشاطاتها وكذا عن طريق وضع إجراءات داخلية تمكن المؤسسة من احترام النصوص القانونية سواء تعلق الأمر بالمضمون أو الأجل المحددة. لتفادي فرض العقوبات. أما بالنسبة لتحقيق الوفرات الضريبية فيتم ذلك عن طريق استغلال المدقق الجبائي للحوافز والامتيازات المتاحة من طرف القانون شرط التأكد من استيفاء شروط الاستفادة منها كالاستفادة من الإعفاءات، التخفيضات، أو تطبيق معدلات مخفضة أما فيما يخص صورة المؤسسة فيعتبر المدقق الجبائي ممثلاً للمؤسسة ومحاوراً جيداً لها مع الإدارة الجبائية، فيقوم دائماً بمحاولة إظهار النية الحسنة للمؤسسة اتجاه التزاماتها الجبائية، رغم الأخطاء التي قد تحدث عن غير عمد. من خلال ما تقدم نستطيع القول انه كلما كانت البيئة الجبائية معقدة كلما زادت حاجة المؤسسة للمدقق الجبائي.

الفصل الأول: التدقيق الجبائي في البيئة الجبائية الجزائرية

خلاصة:

إن نمو وتطور كل من المؤسسة ومحيطها الخارجي المتمثل في النظام الجبائي، أوجب عليها تطوير الآليات والأدوات التي تساعد على التسيير الجيد لأخطارها، منها الأخطار الجبائية، و يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة المثلى التي تساعد المؤسسة على الحد والحماية من الأخطار الجبائية حيث يقوم المدقق الجبائي بإبداء رأي فني محايد حول مدى التزام المؤسسة بتطبيق المبادئ المحاسبية، والتشريعات الجبائية السارية ومدى صدق وصراحة القوائم المالية مما يساعد من اكتشاف نقاط القوة و الضعف لدى المؤسسة. وتتم عملية التدقيق الجبائي بعدة مراحل منها: الإعداد لمهمة التدقيق، من ثم تنفيذ التدقيق، وأخيرا كتابة التقرير الذي يحتوي على الحلول المقترحة حتى تمكن المؤسسة من مواكبة وموافقة النظام الجبائي الذي يتميز ب:

- التغير المستمر للقوانين
- تعقد وغموض النصوص التشريعية
- وجود الكثير والعديد من الضرائب والرسوم

وفي ظل تمتع الإدارة الجبائية بحق الاطلاع، حق الرقابة، حق فرض العقوبات الجبائية تبقى المؤسسة معرضة لخطر دائم مما يستدعي تبني تسيير جبائي فعال وهذا ما سنتعرف عليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تمهيد:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي، أي أنه يعطي الحرية للمكلف بأداء الضريبة في اكتتاب تصريحاته لكن مقابل ذلك يعطي الحق والسلطة للإدارة الجبائية في مراقبة صحة وصراحة هذه التصريحات مما يجعل القانون الجبائي قيذا للمؤسسة. وهنا تقع على عاتق المسير مسؤولية كبيرة للتوفيق بين تحقيق أهداف المؤسسة المتمثلة في الحفاظ على مركزها المالي وتنافسيتها في السوق وتحقيق الامتثال لأحكام القانون الجبائي لتفادي التعرض لأخطار جبائية فمجرد برمجة الإدارة الجبائية المؤسسة لرقابة جبائية فهي مهددة لتعرضها لأخطار جبائية، قد تكلفها تكاليف باهظة أو تهددها حتى بالتوقف على النشاط، لذلك فالعمل على توفير تسيير جبائي فعال ضرورة لا بد منها.

يسمح التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة الاستغلال الأمثل للامتيازات والخيارات المتاحة وكذا تقليص تعرض المؤسسة لمختلف الأخطار الجبائية التي قد تواجه المؤسسة وقد تنجم عن عدة مصادر، لذا يجب على المؤسسة أن تكون على دراية تامة بهذه الأخطار ومصادرها حتى تتمكن من وضع الاستراتيجيات اللازمة لتسييرها قصد مواجهتها وتخفيف حدتها في حالة التعرض لها، وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل.

المبحث الأول: التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر التسيير الجبائي جزء من التسيير العام للمؤسسة فهو يهتم بإدخال العامل الجبائي عند اتخاذ القرار نظرا لما له من تأثير مالي على خزينة المؤسسة بالتالي يكتسي التسيير الجبائي أهمية كبيرة فهو يضمن امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية، وتفاديها للعقوبات من خلال تقليص الأعباء الجبائية، كما يسمح لها بتحقيق وفورات ضريبية من خلال استغلال الفرص والمزايا المتاحة بالإضافة إلى المحافظة على صورتها الحسنة أمام إدارة الضرائب

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف التسيير الجبائي ومراحله وأهدافه في المطلب الأول أما في المطلب الثاني فسنتناول خصائص وأسباب تبني التسيير الجبائي في المؤسسة وفي المطلب الثالث أسسه وحدوده.

المطلب الأول: تعريف التسيير الجبائي، مراحله، أهدافه

سنتناول في هذا المطلب مختلف تعاريف التسيير الجبائي في الفرع الأول ومراحله في الفرع الثاني وأخيرا أهدافه

الفرع الأول: تعريف التسيير الجبائي

عند البحث في التعريفات التي قدمت للتسيير الجبائي نجد أنها تصنف إلى قسمين أساسيين: التعاريف الفرنكوفونية، والتعاريف الأنجلو سكسونية حيث قدم الباحثون المنتمون لكل مدرسة تعاريفهم انطلاقا من رؤيتهم للوظيفة الجبائية.

أولا-التعاريف الفرنكوفونية: يترجم التسيير الجبائي إلى عدة مصطلحات أهمها: الأمثلية الجبائية، الاستراتيجية الجبائية وغيرها من المصطلحات.

ونذكر أبرز التعاريف فيما يلي:

التعريف الأول: " التسيير الجبائي يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن توظيفها لصالح المؤسسة وتحويلها إلى متغير فعال في استراتيجيتها بدلا من النظرة السلبية تجاهها ".¹

التعريف الثاني: " التسيير الجبائي يسمح بتسيير أحسن للضريبة على مستوى المؤسسة باستعمال طرق، واختبارات خاصة للتقليل بصفة قانونية من التكلفة الجبائية في ظل خصوصيات كل مؤسسة ودرجة الخطر الجبائي ".²

كما عرفه **Parot Jean Claude** :على أنه " مجموعة من القرارات المتخذة أو يتم اتخاذها من طرف المؤسسة حتى تستطيع التحكم، وتقليل التكاليف الجبائية بفعالية كبيرة دون التعرض إلى الأخطار التي قد تكون أكبر من التكاليف التي اقتصدتها ".³

وأشار كل من **Rossignole** و **Chadefaux** على أن: " التسيير الجبائي يركز على حرية التسيير التي تعطي للمؤسسة إمكانية القيام بخيار تراه مناسبا وحكيما، والاستفادة من الإجراءات التحفيزية التي وضعتها الدولة.

من خلال هذه التعاريف نلاحظ اتفاق الفرنكوفونيين على أن التسيير الجبائي هو استغلال كل الفرص التحفيزية المتاحة مما يمكنها من الاستخدام الأمثل للموارد، والتقليل من العبء الضريبي مع الأخذ بعين الاعتبار الالتزام بالنصوص القانونية والتشريعات السارية المفعول.

ثانيا - التعاريف الأنجلوسكسونية

يرى هذا التصور أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء التنفيذيين، المالىين، إدارة الضرائب، المدققين..... إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنها لا تتعلق فقط بالإدارة) بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية، وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين، وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع، وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة، حيث نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا

¹ Christine collette, **Gestion fiscale des entreprises**, Ellipse, paris 1998, p 22.

² Jaque Duhem, cit op, p 10.

³ Parot jean Claude, **Stratégie d'optimisation fiscale, Eclopédie de gestion**, volume n°03, Economica, paris,1999, p 27.

ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة.¹

ومن بين التعاريف الأنجلو سكسونية نجد:

تعريف VANDER LANKO: " هو مجموعة من الخطط والأهداف ذات الصلة بالضريبة على مدى ثلاث إلى خمس سنوات القادمة بهدف توليد القيمة بما في ذلك إدارة المخاطر المتعلقة بالضرائب عن طريق استخدام الموارد المتاحة، وخلق التآزر الداخلي، وبالتالي تمكين الوظيفة الجبائية من تلبية احتياجات وتوقعات أصحاب المصلحة في المؤسسة."²

أما **BRUCE** فقد عرف التخطيط الجبائي بأنه " الابتعاد قدر الإمكان عن مجموعة واسعة من التهرب الضريبي، وتجنب مختلف المخططات التي تؤثر على الترتيبات والتنظيمات المالية للمؤسسة ".³

من خلال النظريتين الفرنكوفونية والأنجلوسكسونية نستطيع القول إن التسيير الجبائي هو مجموعة من الإجراءات المتخذة والخطط المسطرة لتسيير العمليات الجبائية بطريقة تسمح ببلوغ الأهداف المسطرة في إطار احترام القوانين والتشريعات الجبائية وبأقل تكلفة.

نستنتج من ذلك أن هدف المؤسسة الرئيسي من وضع خلية أو مصلحة داخلية مكلفة بالتسيير الجبائي مستندة أساسا على قدرة هذه الأخيرة لتحقيق الأهداف التالية:

- التحكم في تسيير الأخطار الجبائية.
- التحكم في التكلفة الإجمالية للضريبة، والتنبؤ بالتكلفة المستقبلية.
- خلق حماية، وتعظيم قيمة المؤسسة.
- ضمان الامتثال للقواعد الجبائية.

¹ نورالدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص 251

² كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية،

مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية، والإدارية، المجلد 3 العدد 2، ديسمبر 2019، ص 217

³ BRUCED, DESKINS.J et Fox, **Taring corporate income in the 21 st centry**, Cambridge university press, UK,2007, p226.

الفرع الثاني: مراحل تطور التسيير الجبائي

عرف التسيير الجبائي تطورا ملحوظا استجابة للتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية، هذا التطور يمكن تقسيمه إلى ثلاث مراحل: ¹

1. مرحلة الثمانينيات (80): حيث كان دور الوظيفة الجبائية محصورا في ضمان الامتثال الأحسن للقواعد والالتزامات الجبائية وكذا تقليص التكاليف.

2. مرحلة التسعينيات (90) : تطورت الوظيفة الجبائية من مركز التكاليف إلى مركز الربح أي البحث عن تقليص معدل الاخضاع الفعلي للضريبة .

3. حاليا ومع تطور أنظمة المراقبة الداخلية ظهرت مسؤولية جديدة للوظيفة الجبائية تتمثل في تسيير الأخطار الجبائية وتسييرها بطريقة فعالة، وعدم تركها دون مراقبة لتجنب كل الآثار السلبية على خزينة المؤسسة وعلى سمعتها تجاه الإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: أهداف التسيير الجبائي:

تتمثل أهداف التسيير الجبائي فيما يلي:

1- **البحث عن الفعالية الجبائية وتمكين المؤسسة من الحصول على الامتيازات الجبائية، المالية والتنافسية.** ²

ويقصد بالفعالية الجبائية استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا التي يمنحها القانون، والتحكم فيها، كما يسمح لها بتحقيق وفورات مالية، فتعدد الخيارات الضريبية في التشريعات الجبائية يسمح بهامش من الحركة، وهذا الاستغلال مرتبط بتمتع المسيرين بأفق واسعة، ودراية تامة تسمح لهم بإدراك خيارات قانونية لها آثار جبائية تمارسها من أجل تقليل العبء الضريبي. ³

¹ Mouna, GUEDRIB. ABDERAHMENE, **Impact des mécanismes internes de Gouvernance sur le risque fiscal**, Thèse doctorale en sciences de gestion, université de Franche- comte, et sciences comptables, université tunis, 2013, p 152.

² كيموش بلال، مرجع سبق ذكره، ص 219.

³ حامد عبد المجيد دراز، **دراسات في السياسة المالية**، الدار الجامعية، القاهرة مصر، 2002، ص 390.

2- تحقيق الأمن الجبائي:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بكونه نظاما تصريحيا حيث يعطي للمؤسسة الحرية في تصريح العمليات التي تقوم بها، لكن وفي نفس الوقت يعطي للإدارة الجبائية الحق في مراقبة هذه التصريحات والتأكد من موثوقيتها، فيتحقق الأمن الجبائي عندما تقوم المؤسسة بالتصريح بكل عملياتها بصفة مطابقة للقانون، والتشريعات فمن غير المنطقي أن يقوم المسير الجبائي بالبحث عن تخفيض التكاليف الضريبية دون مراعاة القوانين السارية، ولضمان المؤسسة لأمنها الجبائي يجب عليها تطوير مهمة ودور المدقق الجبائي الداخلي التي تمكن من :¹

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة.
- تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها.
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

3- خدمة استراتيجية المؤسسة:

يسمح التسيير الاستراتيجي للمؤسسة بتحديد الوضعية الاستراتيجية لها، وكذا الخيارات الاستراتيجية التي تتمثل في تحديد الأفعال المحتملة، وتقييمها، والمفاضلة بينها.²

وتعتبر الاستراتيجية الجبائية جزءا لا يتجزأ من الاستراتيجية العامة للمؤسسة ومن غير المنطقي تسطير الاستراتيجية العامة للمؤسسة دون الأخذ بعين الاعتبار المتغير الجبائي الذي يلعب دورا هاما في:

- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة.
- النظام الجبائي الملائم لشكل المؤسسة.
- المكان الجغرافي للنشاط.
- اختيار أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد.

¹ Jaques Duhem, Michel Jammes, cit op, p 26.

² مزهودة عبد المليك، التسيير الاستراتيجي للمؤسسات، مقاربات مفهومية وتحديات التنافسية، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006، ص 88.

4- التحكم في العبء الضريبي:

يتحدد التحكم في العبء الضريبي من خلال تحديد هدف المؤسسة فإذا كان هدفها هو تقليص تكاليف الإنتاج فإنه يجب عليها العمل على تخفيض الضريبة لأن هذه الأخيرة تشكل جزءا من التكاليف الكلية المباشرة أو الغير مباشرة للمنتج أو للخدمة المقدمة كما قد تلجأ المؤسسة إلى رفع العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي، وذلك لتحقيق أهداف تسييرية معينة، على سبيل المثال عدم احتساب الاهتلاكات في أقصى مستوى لها المسموح به قانونا بهدف زيادة الربح للحصول على قروض بنكية أو بهدف توزيع الأرباح.

وفي بعض الأحيان قد تكون وضعية خزينة المؤسسة في حالة صعبة ودرجة لأي سبب فقد تؤجل دفع الضريبة المستحقة لتعزيز وضعية خزنتها.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تكون في حالة نمو هدفها هو تخفيض الضريبة بينما المؤسسة التي تكون في حالة متدهورة تبحث عن تحسين صورتها أمام البنوك والمساهمين، وغيرهم من خلال تطبيق تسييرها الجبائي للربح.¹

المطلب الثاني: خصائص وأسباب تبني التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

من خلال هذا المطلب سوف نتناول الخصائص التي يتميز بها التسيير الجبائي وكذا معرفة أسباب تبني المؤسسة للتسيير الجبائي.

الفرع الأول: خصائص التسيير الجبائي

من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن استنتاج العديد من الخصائص أهمها:

حسب تعريف Parot Jean Claude يمكن استنتاج الخاصيتين التاليتين:

1- التحكم في التكلفة الجبائية: حيث يعتبر التحكم في التكلفة وتقليصها إلى أكبر قدر ممكن من أهم انشغالات المدراء الماليين للمؤسسات لأن هذه الأخيرة تعتبر جزءا من تكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة.

¹ Christine Collette, op.cit., p 23.

وباعتبار أن الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة لها آثار مباشرة على خزينة المؤسسة لأنها تعتبر تكاليف مالية واجبة الدفع، ولذلك فهي تدخل في التسيير المالي للمؤسسة.

2- التحكم في الأخطار الجبائية:

إن الوظيفة الجبائية تسمح بالتعرف واكتشاف الأخطار الجبائية الناجمة عن عدم احترام القوانين، وتصحيحها إذا أمكن ذلك لتجنب المؤسسة التعرض لخطر إعادة التقويم خاصة في حالة مراقبة جبائية.

بالإضافة لهاتين الخاصيتين يمكن إضافة الخصائص التالية:

3- التحقق من عدم وجود مناورات غش ضريبي أو تهرب ضريبي:

في حقيقة الأمر يمكن الخلط بين التسيير الجبائي، التهرب الضريبي لكن في الواقع فإننا نجد التسيير الجبائي يتمثل في التحليل العقلاني للقوانين، حيث يمكن القول إن هناك هامش مناورة يتمحور في حدود ما يسمح به القانون، والذي يستثني ممارسة الغش والتهرب الضريبي.

4- تحقيق الأمثلية الجبائية في الخيارات الجبائية:

حسب Maurice COZIAN في بداية الأمر كان يعتبرها كغش لكن فيما بعد عرفها CHADEFAUX كما يلي:

"الأمثلية الجبائية هي استعمال المكلف بالضريبة للوسائل القانونية للتقليل من مبلغ الضريبة المستحق".

5- تحقيق الأمثلية في الخيارات الاستراتيجية:

يؤثر الجانب الجبائي بصفة مباشرة على القوائم المالية: (الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة...) وكذا على خزينة المؤسسة من ثم يجب على مسيري المؤسسات أخذ العنصر الجبائي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة خاصة في ظل التغيير المستمر للتشريعات الجبائية.

الفرع الثاني: أسباب تبني التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية:

من أهم الأسباب والعوامل التي تحت المؤسسات الاقتصادية على تبني التسيير الجبائي ما يلي:¹

1- قانون الضرائب الذي يعتبر قيداً على المؤسسة:

¹ Material Chadeaux, cit op, p19

يحتوي القانون الجبائي على العديد من الإجراءات الجبائية المعقدة التي تتطور وتتغير سريعاً مع مرور الوقت، والتي يجب على المؤسسة تطبيقها، لذلك فإن عدم احترامها يعرض المؤسسة لعقوبات مختلفة وذلك قصد حماية مصالح الدولة والخزينة.

2- الجباية تعرض المؤسسة للأخطار الجبائية.

يؤثر قانون الضرائب على إدارة المؤسسة أكثر من أي تأثير تخصص قانوني آخر بسبب تأثيره المالي المباشر على خزينة المؤسسة.

3- الجباية تخلق للمؤسسة أربعة أنواع من التكاليف:

- التكاليف التي تمثل مجموع الرسوم والضرائب الواجبة الدفع من طرف المؤسسة
- التكاليف الإدارية أو تكلفة إدارة الجباية في المؤسسة (موظفين، وسائل ...)
- تكاليف الأخطار الجبائية الناجمة عن الأخطاء والإغفالات والتي تترجم في الغرامات والعقوبات المطبقة.

4- التكاليف التي تنشأ من سوء تحسين الوضعية الضريبية للمؤسسة والعبء الإضافي الناتج عن سوء ممارسة الاختيار الضريبي أو اتخاذ خيار غير الملائم أو إهمال نظام تفضيلي للمؤسسة.

المطلب الثالث: أسس وحدود التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

يعتمد التسيير على عدة أسس سننتعرف عليها من خلال الفرع الأول من هذا المطلب ونتناول الحدود القانونية والمالية في الفرع الثاني

الفرع الأول: أسس التسيير الجبائي

يعتمد التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على:¹

1- اختيار الطريقة الأقل تكلفة: وذلك من خلال استغلال الفراغات ونقاط الضعف المتواجدة بالتشريعات الجبائية والتي تظهر التهرب ضمن الواجبات الجبائية فضلاً على استغلال الخيارات والحوافز التي تتيحها هذه التشريعات.

2- الطابع الطوعي: على الرغم من أن التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى من استعمال الجباية، لكنه يعتمد على استعمال أساليب اختيارية موضوعة تحت تصرف المؤسسة، وللمسيرين الحق في استخدام

¹ زواق الحواس، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق، والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي 33 (2)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017، ص 340.

ذكائهم للمفاضلة بين هذه الخيارات، لذا فهو يقوم على حرية التسيير ويعطي للمؤسسة فرصة لاتخاذ القرارات المناسبة والاستفادة من الحوافز.

3- أهمية الضريبة في حياة المؤسسة وتعدد الخيارات الجبائية: ويتجلى ذلك في:

- أهمية الضريبة في حياة المؤسسة، والتي تترجم في الحجم المالي الذي يتولد عن دفعها، وهذا لكون كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يترجم دائما بحجم مالي.
- وجود الإجراءات والتدابير والخيارات الجبائية: الأمر الذي يوفر هوامش التحرك الجبائي للمؤسسة، ويمكنها من المفاضلة بين الخيارات الجبائية المتعددة.

الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي:

للتسيير الجبائي حدود قانونية وأخرى مالية وتتمثل فيما يلي: ¹

1- **الحدود القانونية:** تتمثل في الالتزام بالتشريعات الجبائية، فعدم احترام هذه الأخيرة يعد تعسفا قانونيا، والتعسف في القانون الجبائي حسب المادة 217 من ق ص م هو: " كل عملية تتم في شكل عقد أو تصرف قانوني ينجم عنه إخفاء تحقيق، وتحويل أرباح بصفة مباشرة أو بواسطة أشخاص أو مؤسسات بطريقة تعمل الإدارة على محاربتها من أجل إعطائها صيغتها القانونية الحقيقية".

لذا يأخذ التعسف القانوني في الميدان الجبائي الأشكال التالية: ²

أ. **التصرفات الوهمية:** تتمثل في تظاهر المؤسسة بالقيام بتصرفات خالية من كل عملية حقيقية مثل: تزيف الفواتير، العقود والمؤسسات الوهمية. ³

ب. **التصرفات المستترة:** تتجلى في عدم التوافق بين الفعل والوثيقة (العقد) المقدمة للإدارة الجبائية، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف على سبيل المثال: التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع.

ج. استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء الممول الحقيقي.

¹ زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص 340.

² محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية

العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2003، ص 07

³ M. COZIAN, **les grands principes de la fiscalité des entreprises**, 2-ème Edition, Litec droit, paris, 1986, p 29.

2- الحدود المالية للتسيير الجبائي: إن تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي، والذي يترجم في آثار مالية ترفع الديون الجبائية للمؤسسة.

كما يمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات لتحقيق الأهداف العامة لها، لكن قد يكون لهذه القرارات آثار سلبية على المؤسسة يمكن تصنيفها كتصرفات غير عادية في التسيير الجبائي، ويعرف التصرف الغير عادي في التسيير الجبائي، بأنه هو ذلك القرار الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر ومن بين هذه الأفعال:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد.
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة بالمسير.
- التنازل عن عقارات أو استثمارات بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية.
- التنازل عن حقوق المؤسسة تجاه مؤسسة أخرى.

المبحث الثاني: ماهية الأخطار الجبائية

تتعرض المؤسسة إلى أخطار مختلفة بحكم انفتاحها على المحيط الخارجي، وتعتبر الأخطار الجبائية من أهم هذه الأخطار حيث تؤثر هذه الأخيرة على: خزينة المؤسسة، تنافسيتها في السوق، سمعتها تجاه إدارة الضرائب وحتى على استمرارية نشاطها، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على ماهية هذه الأخطار، أنواعها، مصادرها ومظاهرها.

المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي

قبل التطرق إلى تعريف الخطر الجبائي، سنتناول تعريف مصطلح الخطر حيث تعددت تعاريف كل من مصطلح الخطر ومصطلح الخطر الجبائي وفيما يلي توضيح لمختلف التعاريف.

أولاً: مفهوم الخطر إن مصطلح " Risk " مشتق من الكلمة اللاتينية re – scass والتي تعرف على أنها التزام و إقدام مبني على عدم التأكد يتميز باحتمالية الخسارة أو الربح.¹

ويعرف الخطر على أنه احتمال وقوع الخسارة في الموارد المالية أو الشخصية نتيجة عوامل غير منتظرة في الأجل القصير أو الطويل²

تعريف ثانٍ، الخطر هو ظرف أو وضع في العالم الواقعي يوجد فيه تعرض لوضع معاكس، وبشكل أكثر تحديدا يقصد بالمخاطرة " حالة يكون فيها إمكانية أن يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة أو المتوقعة"³

إذن فالخطر ينتج أساسا من حالة عدم تأكد الفرد من نتيجة قراراته بالتالي يبقى في حالة قلق وخوف.

ثانيا: تعريف الخطر الجبائي:

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد عن عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش، والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة الى تشويه صورتها أمام الإدارة الجبائية، وكذا تكبدها أعباء إضافية تتمثل في الغرامات والعقوبات.⁴

ويعرف الخطر الجبائي على أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات، والغرامات عموما، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي⁵

¹ محمد بن بوزيان، سوار يوسف، محاولة تقدير خطر القروض البنكية باستعمال طريقة القرض التنقيطي، دراسة حالة البنك الوطني الجزائري سعيدة، المؤتمر الدولي السابع إدارة المخاطر، واقتصاد المعرفة 16- 18 أفريل 2007، الاردن، ص 3.

² بن داودية وهيبة، الضمانات البنكية ودورها في الحد من المخاطر البنكية، الملتقى الدولي الثالث حول استراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات، الآفاق والتحديات، 25- 26 نوفمبر، جامعة شلف، 2008، ص 02.

³ طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، كلية التجارة عين الشمس، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 15.

⁴ يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة، وهيكلها المالي، الطبعة الاولى، دار المحمدية للطباعة الجزائر، 2008، ص 37.

⁵ Jaques Duhem, Michel Jammes, op-cit, p 75

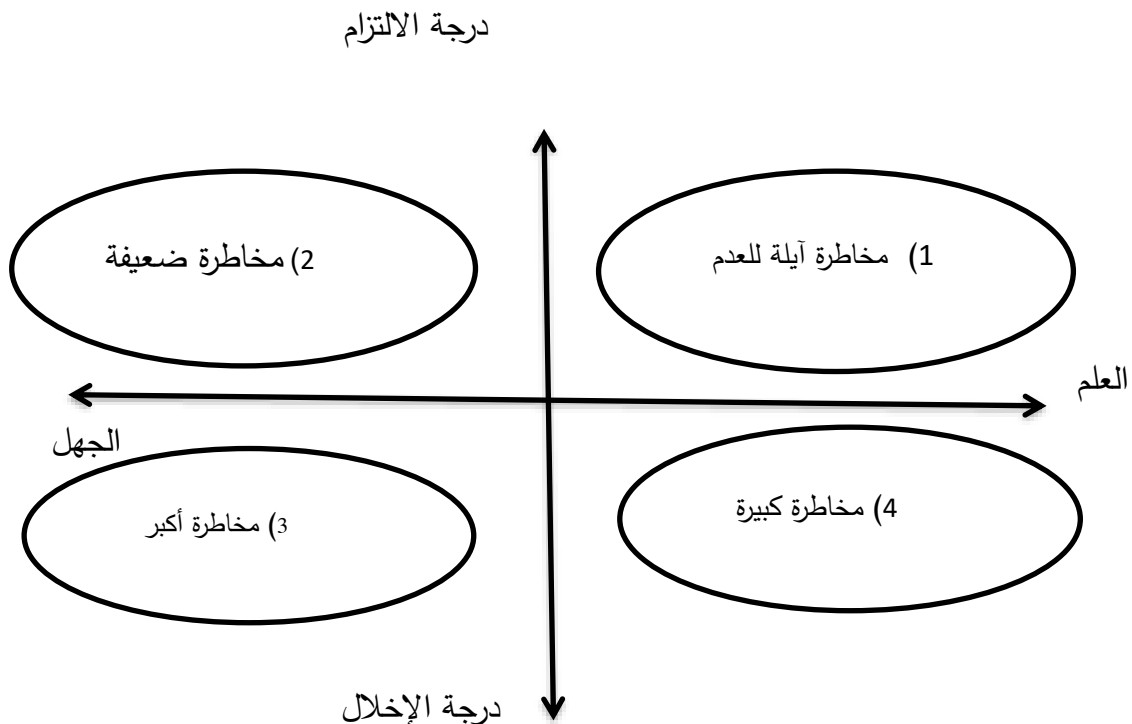
وآخرون يعتبرون أن الخطر الجبائي يشتمل على شقين: ¹

❖ عدم الالتزام الإرادي أو اللاإرادي للقواعد والقوانين الجبائية وهذا المفهوم يتوافق مع التعاريف المذكورة أعلاه.

❖ الشق الثاني مرتبط بعدم معرفة قانون أو إجراء ملائم يكون في صالح المؤسسة، من شأنه أن يتسبب في خسارة معتبرة ترتبط هذه الخسارة بفقدان الفرصة بتحقيق مكاسب ضريبية نتيجة لجهل القوانين السارية.

إذن من التعاريف السابقة نستنتج أن الخطر الجبائي يعرض المؤسسة إلى تحمل تكاليف جبائية إضافية نتيجة لعدم الالتزام الإرادي أو غير الإرادي بالقوانين السارية أو نتيجة لعدم استغلال فرصة امتيازات جبائية يسمح بها القانون، أو الاقتصاد في الضريبة الواجبة الدفع ومن ثم يمكن رصد مختلف التوقعات التي تعكس عددا من درجات المخاطرة التي قد توجد فيها المؤسسة وذلك وفقا للشكل التالي:

شكل رقم 2-6: الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة



¹ Tilila Taj, la problématique de Gestion du risque Fiscal dans les entreprises marocaines, Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, Numéro 06 septembre 2018, p 65

المصدر: أحلام سويسبي، بوحديدة، المخاطر الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، 2021، ص 47.

من الشكل أعلاه نجد أن هناك أربع (04) حالات يمكن للمؤسسة أن تتموقع فيها، والتي تتفاوت فيها درجة المخاطرة ارتفاعا وانخفاضا والمتمثلة فيما يلي:¹

1. **الحالة الأولى: (العلم – الالتزام):** تعكس هذه الحالة علم المؤسسة بالقوانين والتشريعات، وأنها تعمل على الالتزام بها، وتكون درجة المخاطرة فيها شبه منعدمة، لأنها تعمل على تسيير أمثل لوضعيتها الجبائية.

هذه الوضعية المثلى تحتاج إلى اجتماع عدد من الشروط منها:

➤ اقتناع الإدارة العليا بضرورة الامتثال الجبائي.

➤ وجود هيكلية (خلية يقظة) تعنى بمتابعة التطورات.

➤ تأهيل الإطار المتخصصة.

➤ وجود قنوات اتصال مستمرة بين الإدارة والمصالح الجبائية.

2. **الحالة الثانية (الجهل – الالتزام):** المؤسسة هنا ليست على دراية كافية بمختلف القوانين إلا أنها تبحث عن الالتزام بها وذلك بالاستعانة بأشخاص خارجيين أو مستشارين، هذه الحالة تعكس درجة مخاطرة ضئيلة نسبيا مقارنة بالحالات الأخرى.

3. **الحالة الثالثة (الجهل – الإخلال):** هنا المؤسسة ليست على علم بمختلف القوانين، وتجهلها، وكذلك تخل بالتزاماتها الجبائية تجاه إدارة الضرائب، فهي لا تبحث عن حلول لها، وتفضل عدم الالتزام وهنا قد تقع المؤسسة في الغش أو التهرب الجبائي، وتضيع فرص الاستفادة من الامتيازات الممنوحة، وبالتالي فالمخاطرة في هذه الحالة تكون أكبر.

4. **الحالة الرابعة (العلم – الإخلال):** المؤسسة هنا على علم ودراية بالقوانين أي أنها مدركة لالتزاماتها الجبائية إلا أنها تخل بالتزاماتها، فتنتهج في ذلك مختلف طرق الغش، والتهرب الجبائي عمدا، ومن ثم فدرجة المخاطرة لديها كبيرة قد تتسبب في أعباء كبيرة.

¹ سويسبي أحلام، محمد بوحديدة، المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة، مجلة دراسات جبائية، المجلد

المطلب الثاني: أنواع ومصادر الأخطار الجبائية

بالنظر إلى تعدد فروع المعرفة ذات الصلة بالخطر الجبائي فقد تعددت أنواعه ومصادره وفي هذا المطلب سنحاول عرض مختلف أنواع الخطر الجبائي وكذا مصادره.

الفرع الأول: أنواع الأخطار الجبائية

حسب التعاريف المختلفة، تعددت تصنيفات الأخطار الجبائية، حيث لم يجمع المتخصصون على تصنيف معين:

فحسب Rossignol فقد تم تصنيف هذه الأخطار إلى نوعين أساسيين هما: ¹

➤ خطر عدم الامتثال الضريبي *Risque de non-conformité*

➤ خطر الفرص الجبائية *Risque d'opportunité*

أولاً: مخاطر عدم الامتثال الضريبي: تتجم هذه المخاطر نتيجة عدم احترام القوانين الجبائية المنصوص عليها، فرغم كون النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي لكن لا يحمي المؤسسات التي لا تلتزم بواجباتها الجبائية فتتعرض لتحمل تكاليف إضافية ومن أهم وضعيات هذا الخطر نذكر: ²

➤ الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية محددة.

➤ الغش في التصريح: حيث يتم تصحيح الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات اللازمة.

➤ عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياها المالية لتدعيم قدرتها التمويلية دون مراعاة الشروط الضرورية لتطبيق هذا الاختيار الجبائي يعرضها إلى خطر تحمل تكاليف إضافية وذلك لأن الإدارة الجبائية تسقط حق المؤسسة في الاستفادة من امتيازات هذا الاختيار وتعيد إخضاعها للضريبة مع تحمل العقوبات الموافقة لها.

والجداول الموضحة أدناه توضح عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات.

¹ Tilila TAJ, cit op, p 65.

² صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص مالية وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 109.

ثانيا: خطر ضياع الفرصة الجبائية:

يرتبط هذا النوع من الأخطار أساسا بجهل أو عدم معرفة القوانين والتي تخدم صالح المؤسسة وتسبب في ضياع مكاسب مهمة للمؤسسة نتيجة عدم استغلال هذه الفرص الممنوحة قانونيا.¹

بالتالي فالمؤسسة في هذه الحالة سوف تدفع مبلغ ضريبة أكبر من الذي تدفعه لو استفادت من المزايا الممنوحة وفق القانون.

إذن فإن استغلال الفرص الممنوحة في الإطار القانوني تعتبر من بين أحسن الممارسات التسييرية التي يجب على المؤسسة استعمالها لتحقيق أعلى أمثلية في مواردها المالية.

إن خطر ضياع الفرصة مرتبط أساسا بثلاثة عوامل هي:

- عدم الاستفادة من امتياز جبائي.
- إجراء عمليات غير متوافقة مع السياسة الاقتصادية للمؤسسة.
- إجراء عمليات ذات أهداف جبائية بحتة.

الفرع الثاني: العقوبات المترتبة عن عدم الامتثال الضريبي حسب القانون الجبائي الجزائري

ينص القانون الجبائي الجزائري على عدة عقوبات جبائية ردية بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لا يحترمون واجباتهم التصريحية، وتتمثل هذه العقوبات فيما يلي:

أولا: العقوبات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة: TVA

تختلف العقوبة المطبقة على حسب اختلاف المخالفة في الآتي:²

1. عقوبات النقص في التصريحات الجبائية:

في حالة قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات جبائية ناقصة أو غير صحيحة يترتب عنها تخفيض الحقوق الضريبية المستحقة الأداء للخرينة سواء تعلق الأمر بإخفاء جزء من رقم الأعمال الخاضع أو

¹ Tilila TAJ, cit op ,p67.

² عيسى سماعيل، جبائية ومحاسبة المؤسسة، دار النشر الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2022، ص 135

باسترجاع رسوم على القيمة المضافة في غير محلها، فإنه يتم إضافة العقوبات التالية إلى مبلغ الحقوق المتهرب منها¹:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل أو يساوي 50.000 د ج
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 50.000 وأقل أو يساوي 200.000 د ج
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 200.000 د. ج
- 100% في حالة تكييف الفعل على أنه عمل تدليسي يستوجب المتابعة القانونية.

2. عقوبات غياب التصريحات الجبائية:

في حالة عدم إيداع التصريحات الشهرية، وكذا التصريح السنوي لرقم الأعمال في مدة 30 يوم ابتداء من تاريخ إعداد المكلف بذلك (mise en demeure) فإن إدارة الضرائب باستطاعتها أن تحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة باعتماد طريقة التقييم الإداري أي الإخضاع التلقائي للضريبة (Taxation d'office) مع زيادة الحقوق المستحقة بنسبة 25% مهما كان مبلغ الحقوق المتملص منها علاوة على تطبيق غرامة قدرها 500 د ج لكل التزام ضريبي يتعين دفعه عن طريق التصريح الشهري G50.²

3. عقوبات تأخير التصريحات الجبائية:

إن عدم احترام المكلف بالضريبة للأجال القانونية المحددة لإيداع ودفع تصاريح G50 يعرضه لتحمل عقوبات مالية تحسب من المبالغ الواجبة الدفع حيث تتراوح نسبة عقوبة التحصيل بين 15% كحد أدنى و 35% كحد أقصى وذلك حسب مدة التأخير كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 2-5 رقم: عقوبات التأخير في ايداع ودفع الحقوق عن طريق تصريح G50

نسبة العقوبة	مدة التأخير
15%	الشهر الاول (الإيداع بين 21 من الشهر ونهاية الشهر)
23%	الشهر الثاني (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الثاني)
26%	الشهر الثالث (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الثالث)
29%	الشهر الرابع (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الرابع)
32%	الشهر الخامس (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الخامس)
35%	الشهر السادس (الإيداع بين أول وبعد الشهر السادس)

¹ المادة 116-1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2024

² عيسى اسماعين، مرجع سبق ذكره، ص 139

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المادة 402 من ق ض م و م لسنة 2024

4. عقوبات جبائية ناتجة عن البيع بدون فاتورة:

في هذه الحالة كل شراء لا تقدم بشأنه فاتورة قانونية، ومطابقة لطبيعة البضائع المتنازل عنها وكميتها، وقيمتها، يعتبر أنه حقق مخالفة للرسم على القيمة المضافة مهما كانت صفة البائع إزاء هذا الرسم. هنا يلزم المشتري، إما شخصيا، وإما تضامنا مع البائع، إذا كان هذا الأخير معروفا بدفع الرسم على مبلغ هذا المشتري¹، وكذا عقوبة 100% الخاصة بالتدليس الجبائي كما نصت عليه المادة 116 في الفقرة الثانية من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

5. عقوبات أخرى:

أ. عقوبات إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة:

إن إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة لإخفاء الهوية الحقيقية للمتعامل أو لأي سبب كان يؤدي إلى تطبيق غرامة جبائية تساوي 50% من قيمتها، وفيما يخص حالات الغش المتعلقة بإصدار الفواتير المزورة، فإن هذه الغرامة الجبائية تطبق على الأشخاص الذين قاموا بإعدادها وعلى الأشخاص الذين أعدت باسمهم².

ب. عقوبات عدم الفوترة:

يؤدي عدم الفوترة أو عدم تقديمها إلى تطبيق غرامة تحدد مبالغها في الآتي³:

➤ 50 000 بالنسبة لتجار التجزئة

➤ 50 000 بالنسبة لتجار الجملة

➤ 1000 000 بالنسبة للمنتجين والمستوردين

ثانيا: العقوبات الجبائية المطبقة على الرسم على النشاط المهني: TAP

1. عقوبات إيداع تصريحات جبائية ناقصة

¹ المادة 125 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2024

² المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 المعدلة والمتممة للمادة 65 من قانون المالية 2003

³ نفس المرجع

في حالة اكتشاف الإدارة الجبائية بوجود نقص في التصريحات المودعة، تقوم بتصحيح هذه التصريحات بالإضافة الى تطبيق العقوبات التالية:¹

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل أو يساوي 50 000 د ج
 - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 50 000 د ج وأقل من 200 000 د ج.
 - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر تماما من 200 000 د ج.
 - تطبيق نسبة زيادة موافقة لنسبة الإخفاء دون أن تقل عن 50% في حالة القيام بأعمال تدليسية.
- وقد تصل إلى 100%.

2. عقوبات غياب التصريحات الجبائية:

عند عدم اكتتاب المؤسسة للتصريحات الشهرية أو السنوية فإن الإدارة الجبائية تقوم بتقدير مبلغ الرسم على النشاط المهني بطريقة تلقائية مع تطبيق غرامات عدم الاكتتاب بنسبة 25% وذلك بعد إرسال الإشعار الذي يجب الرد عليه في مدة أقصاها 30 يوما من تاريخ الإرسال.²

كما تطبق غرامة 500 د ج لكل حق واجب الدفع بخصوص التصاريح الشهرية G50 غير مكتتبة.³

3. عقوبات تأخير التصريحات الجبائية:

في حالة تأخير إيداع التصريحات الشهرية G50 والتي تتضمن حقوقا واجبة الدفع للرسم على النشاط المهني فإنه يتم تطبيق عقوبات التأخير حسب كل شهر وفق ما يلي:

جدول رقم 2-6: عقوبات التأخير في إيداع ودفع حقوق TAP عن طريق تصريح G50

نسبة العقوبة	مدة التأخير
15%	الشهر الأول (الإيداع بين 21 من الشهر ونهاية الشهر)
23%	الشهر الثاني (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الثاني)
26%	الشهر الثالث (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الثالث)
29%	الشهر الرابع (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الرابع)
32%	الشهر الخامس (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الخامس)
35%	الشهر السادس (الإيداع بين أول وبعد الشهر السادس)

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المادة 402 من ق ص م ر م لسنة 2024.

³ عيسى سماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 178

⁴ المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية، المادة 226 من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة.

⁵ المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4. عقوبات الكشف التفصيلي للزبائن:

إن عدم تقديم المؤسسة للكشف التفصيلي للزبائن يعرضها لفقدان التخفيض التي تحصلت عليه كإمتياز جبائي فيما يخص الرسم على النشاط المهني المقدر ب 30 % من رقم الأعمال خارج الرسم.¹

علاوة على فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن تطبيق غرامة جبائية من 1000 د ج الى 10 000 د ج كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة، كما تطبق غرامة جبائية من 5000 د ج الى 000 50 د ج كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أو ردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.²

كما تطبق على المكلفين بالضريبة الذين لا يقومون بإرفاق التصريح السنوي للنتيجة بالكشف المفصل للزبائن غرامة جبائية محددة بمعدل 2% من رقم الأعمال السنوي للسنة المعنية.³

ثالثا: العقوبات الجبائية المطبقة على الضريبة على أرباح الشركات IBS:

إن عدم احترام المؤسسة لواجباتها الجبائية يعرضها لعدة عقوبات منها:

1. عقوبات تأخير التصريح السنوي للأرباح:

تتجر هذه العقوبات نتيجة عدم احترام المؤسسة للأجال القانونية (30 أفريل من السنة ن+1) لإيداع التصريح السنوي للأرباح وتتمثل في:

جدول رقم 2-7 : عقوبات تأخير إيداع التصريح السنوي للأرباح

مدة التأخير	نسبة الزيادة	حالة الخسارة أو الاعفاء أو لا شيء .
تأخر لا يتجاوز شهرا	10% من الحقوق	2500 د ج
تأخر بين شهر وشهرين	20% من الحقوق	5000 د ج
أكثر من شهرين	25% من الحقوق	10 000 د ج

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المادة 322 من ق ض م ر م لسنة 2024

¹ المادة 227 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

² المادة 228، الفقرة 01 و 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

³ المادة 194-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

2. عقوبات غياب التصريح السنوي للأرباح:

تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%. إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.¹

3. عقوبات النقص في التصريح السنوي للأرباح:

في حالة إيداع التصريح السنوي للأرباح مشتملاً على أرباح ناقصة أو غير صحيحة، واكتشفت إدارة الضرائب ذلك فإنه يتم مطالبة الشركة بحقوق الضريبة على أرباح الشركات المتعلقة بالأرباح التي تم إخفاؤها مع إضافة العقوبات التالية إلى مبلغ الحقوق المتهرب منها:²

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل من 50 000 د ج
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 50 000 د ج وأقل من 200 000 د ج
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 200 000 د ج.
- في حالة القيام بأعمال تدليسية يتم تطبيق نسبة زيادة موافقة لنسبة الإخفاء دون أن تقل عن 50% وفي حالة عدم دفع أي مبلغ تحدد نسبة الزيادة ب 100%.

4. عقوبات تأخير دفع الحقوق المستحقة:

في حالة تأخير إيداع التصريحات الشهرية G50 التي تتضمن حقوقاً واجبة الدفع بالنسبة لتسبيقات الضريبة على أرباح الشركات أو بالنسبة لرصيد التصفية فإنه يتم تطبيق عقوبات التأخير حسب كل شهر بالنسب التالية:

¹ المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

² عيسى سماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 276.

جدول رقم 2-8: عقوبات تأخير ايداع ودفع حقوق IBS عن طريق تصريح G50

نسبة العقوبة	مدة التأخير
15%	الشهر الأول (الإيداع بين 21 من الشهر ونهاية الشهر)
23%	الشهر الثاني (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الثاني)
26%	الشهر الثالث (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الثالث)
29%	الشهر الرابع (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الرابع)
32%	الشهر الخامس (الإيداع بين أول ونهاية الشهر الخامس)
35%	الشهر السادس (الإيداع بين أول وبعد الشهر السادس)

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المادة 402 من ق ض م ر م لسنة 2024

5. عقوبات عدم احترام الشروط المتعلقة بإعادة استثمار الأرباح:

للاستفادة من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات، يجب على الشركات من جهة أن تبين بشكل منفصل في تصريحاتها السنوية للنتائج، الأرباح التي يمكن أن تخضع لهذا المعدل، ومن جهة أخرى، إرفاق قائمة مفصلة للاستثمارات التي تم إنجازها مع تقديم المعلومات التالية:

➤ طبيعة المعدات المقتناة

➤ تاريخ تسجيل هذه المعدات في الأصول

➤ تكلفة اقتناء هذه المعدات

يجب الاحتفاظ بالاستثمارات التي تم إنجازها بالمبلغ الموافق للجزء من الربح الخاضع للمعدل المخفض للضريبة على الشركات لمدة خمس سنوات على الأقل، ابتداء من تاريخ تسجيلها في الأصول.

يترتب عن عدم الامتثال لأي شرط من الشروط المنصوص عليها في هذه المادة، استرجاع مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الغير مدفوع زيادة على غرامة قدرها 25%.¹

6. عقوبات عدم دفع التسبيقات على الحساب

أما فيما يخص عقوبات عدم دفع التسبيقات على الحساب فإن المكلف بالضريبة الذي لا يقوم بدفع أحد الأقساط كليا في الآجال المحددة، تطبق زيادة بنسبة 10% على المبالغ الغير مسددة.²

¹ المادة 142 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2024.

² المادة 355، الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2024.

رابعاً: العقوبات الجبائية للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:

بالنسبة للعقوبات الجبائية للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تجدر الإشارة أنها وبصفة عامة لا تختلف عن العقوبات الجبائية المطبقة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات وهي نفسها في كل ما تعلق ب:

1. عقوبات تأخير التصريح السنوي للأرباح.
2. عقوبات غياب التصريح السنوي للأرباح.
3. عقوبات النقص في التصريح السنوي للأرباح.
4. عقوبات تأخير دفع الحقوق المستحقة.

الفرع الثالث: مصادر الأخطار الجبائية:

عند ممارسة المؤسسة لنشاطاتها المختلفة فهي تتعامل، وتتفاعل مع محيطها الخارجي من جهة ومحيطها الداخلي من جهة أخرى، هذا ما جعل للخطر الجبائي مصادر مختلفة باختلاف الأعمال التي ينجر عنها هذا الخطر، والتي لا بد للمؤسسات من أخذها بعين الاعتبار حتى يتسنى لها البحث عن حلول مناسبة لتفادي الوقوع فيها، فنجد: ¹

أولاً/ المصادر الداخلية:

وهي تنقسم إلى نوعين: تلك المرتبطة بالأشخاص والأخرى ذات العلاقة بالإجراءات.

1- مصادر داخلية مرتبطة بالأشخاص:

إن الأفراد العاملين بالمؤسسة يمكن أن يكونوا بحد ذاتهم مصدراً من مصادر الخطر الجبائي وذلك نتيجة لـ: عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية، ونظراً للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن إدارة اختصاصهم، وضعف تكوينهم في الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب. ²

➤ كيفية قراءة وتفسير النصوص القانونية من قبل العاملين بالمؤسسة.

¹ أحلام سويس، مرجع سبق ذكره ص 48.

² صالح حميدان، مرجع سبق ذكره ص 70.

- عدم متابعة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الإدارة الجبائية.
- غياب الرقابة الذاتية نتيجة لغياب هياكل المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى عدم احترام القوانين والقواعد الجبائية.

2- مصادر داخلية مرتبطة بالإجراءات:

- إن غياب الإجراءات المتعلقة بالجانب الجبائي أو تبني إجراءات غير موافقة للاحتياجات الجبائية للمؤسسة يؤدي إلى تفاقم الخطر الجبائي، وبالتالي لابد من وضع إجراءات تتناسب واحتياجاتها كإجراء إعداد التصريحات الجبائية.
- كذلك التكنولوجيا (الإعلام الآلي والانترنت) المستعملة من قبل المؤسسة هي الأخرى يمكن أن تكون مصدرا من مصادر الخطر الجبائي، وذلك فيما يتعلق بإجراءات جمع، ومعالجة المعطيات الجبائية، وكذا المعلومات المحاسبية، كونها قاعدة لتحديد الوعاء الضريبي، وإعداد التصريحات والنتيجة الجبائية.

3- مصادر داخلية مرتبطة بتنظيم المؤسسة:

يتعلق هذا المصدر بالهيكل ذاته للمؤسسة، حيث من المهم تسليط الضوء على حجم المؤسسة (وطنية، أجنبية، نوع النشاط، استثماراتها...)، كل هذه العوامل تؤثر مباشرة على مستوى الأخطار الجبائية. إن المؤسسات الكبيرة الحجم من المرجح أن تكون أكثر حرصا من الناحية المالية والجبائية بسبب قوتها الاقتصادية على مؤسسة صغيرة بالإضافة إلى ذلك إمكانية قيامها بعمليات محددة تكون هي الأخرى مصدر أخطار جبائية نذكر منها عمليات الاندماج والاستحواذ، التوحيد، أسعار التحويل المعاملات بين المساهمين.... الخ هذا النوع من العمليات يخلق أخطارا جبائية أعلى من تلك المتعلقة بالعمليات التجارية العادية، لذلك تكون المؤسسة أكثر عرضة لخطر عدم الامتثال إذا لم توثق هذا النوع بشكل صحيح، وتنفيذ جميع الموارد التنظيمية اللازمة للقيام بها.¹

ثانيا/مصادر خارجية: تتمثل في:

- 1- تنظيم الإدارة الجبائية: تشكل الإدارة الجبائية مصدر خطر لأن لها الحق في: الرقابة، وإعادة التقويم وإصدار العقوبات²

¹ كويدي محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص785.

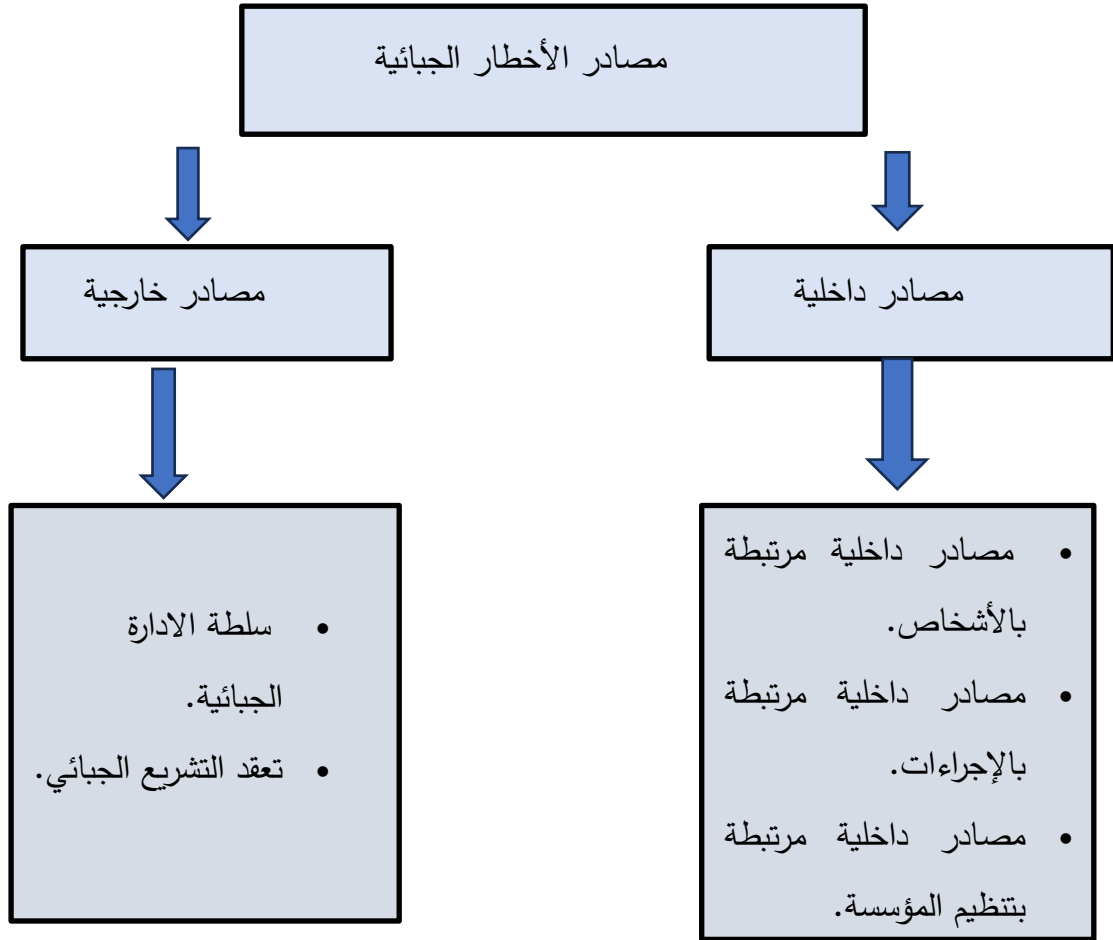
² ، نفس المرجع ص786.

هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الإدارة الجبائية التي لا تملك ما يكفي من الموارد، والأدوات، والتقنيات اللازمة لاستغلال كميات هائلة من المعلومات فيما يخص المكلفين بأداء الضريبة قد لا تكون على علم بسلوك عدم الامتثال الضريبي لبعض المؤسسات والتي يمكن أن تزيد من المخاطرة من قبلهم، علاوة على ذلك نقص المهارات والتدريب المستمر، وانتقال الأدوات من قبل موظفي الإدارة الجبائية قد يزيد من حالات عدم الانضباط الجبائي.

2- **تعقيد النظام الجبائي** : يعد هو الآخر مصدرا من مصادر الخطر الجبائي و يتجلى تعقد التشريع الجبائي من خلال :

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي، تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات أو حتى موظفي الإدارة الجبائية.
- تعدد الضرائب، وارتفاع العبء الضريبي يؤدي بالمؤسسة إلى سلوك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة وذلك حسب المقولة *Trop d'impôt, tue l'impôt*
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة: يعد المكلف بأداء الضريبة شريكا للإدارة الجبائية مما يجعلها المستشار والمساعد الأول له، لكن في غياب الحوار بينهما يجعل من الإدارة الجبائية خصما للمؤسسة وليس مستشارا لها.
- غموض النصوص القانونية، واختلاف تفسيرها من مصلحة جبائية لأخرى يشكل مصدر خطر على المؤسسة خاصة في ظل غياب أو تأخر صدور النصوص التطبيقية للقوانين وهذا يؤدي إلى نشوء انطباع سيئ عن الإدارة الجبائية، وفقدان الثقة فيها.

شكل رقم 2-7: مصادر الأخطار الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: مظاهر اللاكفاءة الجبائية

تتجلى مظاهر اللاكفاءة الجبائية في عدة جوانب سنتعرف عليها من خلال الفرع الأول كما سنحاول عرض مظاهر الأخطار الجبائية الناتجة عن سوء التسيير والمتمثلة في الأخطار الأولية والأخطار التسييرية.

الفرع الأول: مظاهر اللاكفاءة الجبائية.

من خلال ما تعرضنا إليه من أنواع ومصادر الأخطار الجبائية يمكن استنتاج مظاهر اللاكفاءة الجبائية فيما يلي:¹

1. **المظاهر المتعلقة بالجانب التنظيمي:** وهي تلك المرتبطة بنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة من إجراءات هيكلية، وغيرها وتتمثل في:

¹ سويسسي أحلام، محمد بوحديدة، مرجع سبق ذكره ص 51-52.

➤ عدم وجود دليل إجراءات جبائية، وفي حالة وجوده عدم تحيينه وفقا للتغيرات الحاصلة في القوانين والتشريعات الجبائية.

➤ عدم وجود هيكل خاصة بالجبائية إذ يتم مسك الجبائية من قبل المحاسب.

➤ انعدام التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين بأداء الضريبة.

➤ غياب الوعي بضرورة إدراج الجبائية في قرارات المؤسسة.

➤ عدم الاستفادة من مختلف الخيارات والامتيازات الجبائية الممنوحة.

2. المظاهر المتعلقة بالموارد البشرية:

وهي تلك التي لها علاقة بالعاملين في المؤسسة ويمكن تلخيصها في:

➤ نقص كفاءة المكلفين بالجبائية أو بالمحاسبة.

➤ ضعف أو غياب التكوين المتواصل.

➤ اللجوء إلى مستشارين خارجيين في أبسط الأمور.

3. المظاهر المتعلقة بثقل العبء الضريبي:

ويظهر ذلك عندما تشكل الأعباء الناتجة سواء من إعادة التقويم أو من عدم استفادة المؤسسة من الامتيازات الممنوحة من قبل المشرع الجبائي، نسبة هامة من مجمل تكاليف المؤسسة والتي بدورها تؤثر على الحالة المالية للمؤسسة ومن بين المظاهر المتعلقة بتكرار الأخطاء وتعدد التسويات الجبائية نذكر منها:

➤ تعرض المؤسسة إلى الرقابة الجبائية عدة مرات

➤ عدم الاستفادة من التجارب السابقة يجعلها تتعرض لإعادة التقويم للأسباب نفسها.

الفرع الثاني: مظاهر الأخطار الجبائية

تتجلى مظاهر الأخطار الجبائية الناتجة عن سوء التسيير في عدة صور يمكن تقسيمها إلى:

_ أخطار أولية.

_ أخطار تسييرية.

أولاً: الأخطار الأولية:

وهي الأخطار الناجمة عن الأخطاء المادية، والتي تقلصت بفضل استخدام الإعلام الآلي أو الأخطار الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة، أو عدم الوفاء بشروط امتيازات معينة، أو الأخطاء الناجمة عن تفسيرات خاطئة للقانون الجبائي، ولتحليل الأخطار الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بخطأ المحاسبين، والخطأ في القرار التسييري الناجم عن الخيار الجبائي¹ ومن بين الأخطار الأولية نجد:

1. الأخطاء المحاسبية:

إن الأخطاء المحاسبية هي عبارة عن أخطاء غير مقصودة عادة ما تحدث نتيجة التباس بعض المعلومات أو حتى التكرار أو النسيان أو التسجيل الخاطئ لعملية محاسبية معينة، ولابد هنا من التأكيد على أن الخطأ المحاسبي يختلف عن الاحتيال أو التلاعب بالبيانات من أجل الاختلاس المتعمد أو إخفاء معلومة هامة، وتتمثل أهم أنواع الأخطاء المحاسبية فيما يلي:²

- الخطأ الناتج عن سهو في قيد أو ترحيل عملية محاسبية بالدفاتر.
- الخطأ الكتابي في تسجيل مبلغ معين أو اسم الحساب في دفاتر اليومية.
- الخطأ الناتج عن الجهل أو عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية أو الخلط بين عمليتين.
- الأخطاء التي تعوض بعضها البعض مثل تسجيل مدفوعات البنك بالزيادة ومصرفات الخزينة بالنقص.
- خطأ التكرار الناتج عن تسجيل عملية أو قيد معين أكثر من مرة وترحيله إلى دفتر الأستاذ.

2. الخطأ في القرار التسييري:

يعرف القرار على أنه اختيار أحسن البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة.³

يعتبر القرار وسيلة علمية وفنية ناجعة لتطبيق الاستراتيجيات للمؤسسة في تحقيق أهدافها بصورة علمية وموضوعية وقد يكون ذلك بشكل قانوني أو غير قانوني.

¹ صالح حميدانو، مرجع سبق ذكره، ص 103.

² Linkitsys.com.

³ حسين بلعجوز، نظرية القرار، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 2008.

أ. **القرار التسييري القانوني:** القرار التسييري القانوني هو قرار المفاضلة بين مجموعة من البدائل الجبائية المتاحة دون الإخلال بالتشريعات السارية أي اتخاذ قرار في إطار ما يسمح به القانون، نذكر على سبيل المثال، اعتماد طريقة اهتلاك معينة، اعتماد طريقة تقييم المخزونات، اختيار طريقة تمويل معينة.

ب. **القرار التسييري الغير قانوني:** هو قرار يخالف التشريعات السارية بصورة واضحة مثل:

_ تطبيق امتياز جبائي لا يستوفي كل الشروط.

_ تقييم خاطئ للمخزون.

_ تعظيم التكاليف بصورة وهمية قصد تخفيض الربح الجبائي.

ثانيا: أخطار تسييرية أخرى:

من خلال حدود التسيير الجبائي يمكن إبراز مظاهر أخرى للأخطار الجبائية تتمثل في:

_ نظرية الفعل غير العادي في التسيير Acte anormal de gestion

_ التعسف في استعمال الحق Abus de droit

1. نظرية الفعل غير العادي في التسيير:

يقصد بالفعل الغير عادي في التسيير ذلك الفعل الذي يكون ضد مصالح المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق الربح والذي لا يقدم لها أي مقابل، وينظر إليه من الناحية الاقتصادية باعتبارها المؤشر الذي يحدد صحة أو عدم صحة الفعل.

وغالبا ما يكون الفعل غير العادي في التسيير يصب في صالح المسيرين أو الشركات أو المؤسسات التي تربطها ببعضها البعض علاقات قانونية، ومن بين هذه الأفعال الغير عادية في التسيير نجد:¹

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد.
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن أسعارها الحقيقية.
- التنازل عن بعض الحقوق لمؤسسات ليست لها علاقة تجارية، كون وجود نفس المسيرين أو نفس الشركاء في المؤسسة.

¹ بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 124

2. التعسف في استعمال الحق:

- إن التعسف في استعمال الحق لا يخص التشريعات الجبائية فقط، حيث نجد أن المادة 41 من القانون المدني لسنة 2002، تنص على أنه: " يعتبر استعمال الحق تعسفيا في الأحوال التالية:¹
- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير.
 - إذا كان يرمي للحصول على فائدة قليلة بالنسبة للضرر الناشئ للغير.
 - إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة فالإدارة الجبائية قد تكيف بعض الأعمال على أنها تعسف في استعمال الحق إذا توفرت إحدى الميزتين وهما:
 - إذا كان التركيب القانوني يستند إلى عقود وضعيات صورية أو تدليسية تخفي الطبيعة الحقيقية للعملية.
 - أن يكون الهدف من هذا التركيب هدفا جبائيا محضا.

المبحث الثالث: ممارسة تسيير الأخطار الجبائية

تعتبر مهمة تسيير الأخطار الجبائية من أهم المهام الأساسية الفعالة التي تسعى إلى اكتشاف الأخطار ومعالجتها لضمان حماية المؤسسة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى كيفية ممارسة تسيير هذه الأخطار وذلك من خلال التعرف على مراحل واستراتيجيات تسيير الأخطار وكذا الإجراءات العملية للتدقيق الجبائي للتصريحات الجبائية التي تستعمل كوسيلة لتحسين تسيير الأخطار الجبائية.

المطلب الأول: تعريف تسيير الأخطار الجبائية وعناصره الرئيسية

نهدف من خلال هذا المطلب إلى عرض مختلف تعاريف عملية تسيير الأخطار الجبائية والاحتياجات اللازمة التي تتخذها المؤسسة لتحسين تسيير أخطارها الجبائية وكذا معرفة المقومات الأساسية لعملية تسيير الأخطار الجبائية

الفرع الأول: تعريف تسيير الأخطار الجبائية

يعتبر الخطر الجبائي من بين انشغالات مسيري المؤسسة، لذا وجب عليهم الاهتمام بإدخال تسيير هذه الأخطار في الاستراتيجية العامة للمؤسسة لتسيير أخطارها ويمكن تعريف تسيير الأخطار كما يلي:

¹ بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره ، ص 123

التعريف الأول: " تعرف عملية تسيير الأخطار على أنها طريقة علمية منظمة للتعامل مع الخطر الذي يواجه المؤسسات أو الأشخاص، ويؤدي إلى احتمالية الخسارة بهدف حماية موارد الدخل، والتحكم في الأخطار، والحد من وقوعها، والإقلال من حجمها بهدف ضمان استمرارية العمل".¹

التعريف الثاني: " هي منهج أو مدخل علمي للتعامل مع الأخطار البحتة عن طريق توقع الخسائر المحتملة، وتصميم، وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسائر، أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى".²

إذن، يمكن القول أن عملية تسيير الأخطار الجبائية تركز على مجموع الإجراءات الداخلية المتخذة التي تضعها المؤسسة لتقادي هذا الخطر أو التقليل من آثاره من جهة، و مراقبة تطور هذه الأخطار من جهة أخرى و لبلوغ ذلك يمكن وضع عدة أنظمة لتسيير الأخطار المرتبطة بجبائية المؤسسة أهمها:³

أولاً: النظام الخاص بالتصريحات الجبائية:

يهدف هذا النظام للتحقق من مدى مصداقية التصريحات الجبائية، ومدى احترام الآجال المحددة لاكتتابها لدى الإدارة الجبائية، لهذا يجب على المؤسسة تحديد ما يلي:

1. **وضع رزنامة للتصريح بالنسبة للالتزامات الجبائية مع المسؤولين المعنيين:** إن تسطير رزنامة للتصريح بالنسبة للالتزامات الجبائية سواء كانت شهرية، فصلية أو سنوية، مع الأخذ بعين الاعتبار المواعيد القانونية المعمول بها بالتشريعات الجبائية، يسمح للمؤسسة بتجنب أي غرامات تأخر أو عقوبات جبائية أخرى قد تنتج نتيجة: سوء التصريح، عدم التصريح أو حتى التأخر في التصريح.

ولنجاعة هذا الجدول الزمني يجب التحديد بوضوح: الشخص المكلف بوضع هذا الجدول، وكذا الموظفين القائمين بتطبيقه أي القائمين بإعداد الالتزامات الجبائية حتى تكون المسؤوليات واضحة.

¹ المهدي ناصر، الأهمية الاقتصادية لأساليب إدارة الخطر في المؤسسة، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 08 ماي 2013، جامعة خميس مليانة، ص 89.

² طازق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 51.

³ Hassane SALEY ABDOUSSALAM, Audit de la gestion Des risques Fiscaux, mémoire Fin d'étude DESS, institut supérieur de comptabilité, de Banque et Finance Promotion 24-sp 2013-pp. 22.23.

2. تعيين خبير جبائي:

تكمّن مهمة الخبير الجبائي في:

- المرافقة و/أو الإشراف في إعداد التصريحات الجبائية واكتتابها وذلك لضمان مطابقة التصريحات للتشريعات المعمول بها.
- تسيير النزاعات الجبائية مع الإدارة الجبائية في حالة وجودها.
- يعتبر الخبير محاورا بالنسبة للمؤسسة مع الإدارة الجبائية.

ثانيا: النظام الخاص بدفع الضرائب والرسوم:

يسمح هذا النظام بالتحقق من مدى احترام الجدول الزمني لدفع مختلف الضرائب والرسوم وذلك من خلال:

1. وضع رزنامة للدفع

تتضمن هذه الرزنامة الالتزامات الجبائية، وذلك فيما يتعلق بدفع كل الضرائب والرسوم، ويسمح هذا الجدول من:

- تجنب العقوبات المالية الناتجة عن التأخر في الدفع.
- المحافظة على صورة المؤسسة أمام الإدارة الجبائية.
- تجنب أعمال المتابعة التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

2. السهر على التطبيق الجيد للرزنامة الخاصة بالدفع

يجب على المؤسسة أن تتحقق من احترام هذا الجدول بعناية وأن تسهر على إعلام الموظفين القائمين بتطبيقه بكل تغيير أو تطور حاصل في الجانب الجبائي الذي قد يمسّه.

ثالثا: نظام خاص بتحقيق الأمثلية الجبائية:

يهدف هذا النظام إلى تحقيق الأمثلية الجبائية وتقليص مبلغ الضرائب والرسوم، وذلك من خلال:

1. الفحص الدوري للتصريحات الجبائية وكذا الوضعية الجبائية:

يجب على المسؤولين على التسيير الجبائي في المؤسسة القيام بفحوصات دورية للتصريحات وكذا الوضعية الجبائية العامة للمؤسسة.

تختلف دورة الفحوصات حسب حجم الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.

تسمح هذه الفحوصات الدورية بتحديد إمكانية تحقيق الأمثلية الجبائية فيما يخص دفع الضرائب والرسوم الغير مبررة.

2. التحقق من إعلام الموظفين في القسم الجبائي بالتشريعات الجبائية وتطورها

يجب على الموظفين في القسم الجبائي أن يكونوا على اطلاع تام بالقوانين الجبائية وعلى دراية تامة بالتطورات الحاصلة فيها في الوقت المناسب، وذلك بالاطلاع على مختلف الجرائد الرسمية، التعليمات والمنشورات.

إن تحيين المعارف والمكتسبات الجبائية للموظفين يسمح لهم بتحقيق اليقظة الجبائية في المؤسسة.

الفرع الثاني: العناصر الرئيسية في تسيير الأخطار

لتحقيق تسيير فعال للأخطار في المؤسسة الاقتصادية يجب توفر مجموعة من العناصر متحدة تتمثل فيما يلي:¹

1. وجود رقابة فاعلة من طرف مجلس الإدارة العليا: إن إدارة الأخطار مثلها مثل باقي وظائف المؤسسة، تخضع للإشراف من طرف مجلس الإدارة، والإدارة العليا، إذ يجب على مجلس الإدارة اعتماد أهداف، وإستراتيجية، وسياسات، وإجراءات تتناسب مع الوضع المالي للمؤسسة وطبيعة الأخطار التي تواجهها، كما يجب على مجلس الإدارة التأكد من وجود هيكل فعال لإدارة الأخطار يسمح لها برصد الأخطار، والإبلاغ عنها، والتحكم فيها.

أما الإدارة العليا فيجب أن تقوم بشكل مستمر بتنفيذ التوجيهات الإستراتيجية التي أقرها مجلس الإدارة، كما يجب عليها منح الصلاحيات الكافية لتسيير الأخطار، وتحديد المسؤوليات بثقة حتى يتسنى لها القيام بالمهام الموكلة إليها على أكمل وجه.

2. كفاية رقابة الأخطار وأنظمة المعلومات: حتى يتوفر لدينا تسيير فعال للأخطار يمكن من مواجهتها، وتحديد تأثيرها على نشاط المؤسسة، وتحديد الأساليب المتاحة لمواجهتها، يجب توفر نظام معلومات قوي قادر على توفير المعلومات اللازمة بالشكل المناسب، وفي الوقت المناسب، وبالتكلفة المناسبة أيضاً، وهذا ما سينعكس إيجاباً على أداء تسيير الأخطار وأداء المؤسسة ككل.

¹ فاطمة بوهالي، إدارة المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق، والعلوم الإنسانية _ العدد الاقتصادي _ 35 "01" جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2018، ص 422.

3. **كفاية السياسات والحدود:** يجب أن يكون هناك تناسب بين سياسة تسيير الأخطار، والأخطار التي تواجهها المؤسسة هذا من جهة، من جهة أخرى يجب اتباع كافة التدابير اللازمة، والعمل على تطبيقها، واتخاذ قرارات فعالة تتناسب مع طبيعة النشاط والأخطار.

4. **كفاية أنظمة الضبط:** يعد نظام الضبط الداخلي أحد أهم فروع نظام الرقابة الداخلية، ويعرف على أنه " نظام من أنظمة الرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة، والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف، يتم إكماله، والتحقق من صحته من قبل موظف آخر مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء، وعمليات الغش بسهولة.

المطلب الثاني: مراحل واستراتيجيات تسيير الأخطار الجبائية

بعد تعريف تسيير الأخطار الجبائية ومعرفة أهم الإجراءات الداخلية الواجب اتخاذها، سنخصص هذا المطلب لعرض مختلف مراحل عملية تسيير الأخطار الجبائية ومختلف استراتيجياتها.

الفرع الأول: مراحل تسيير الأخطار الجبائية

يؤثر الخطر الجبائي على أداء وسمعة المؤسسة، لذا يجب اكتشافه، تقييمه وتسييره في إطار الإستراتيجية العامة لتسيير كل الأخطار في المؤسسة.

إن التسيير الحسن للخطر الجبائي يسمح بتقليل آثاره السلبية واكتشاف كيفية خلق خطر الفرصة.

لبلوغ وتحقيق هذه الأهداف يجب على المؤسسة تحقيق المهام التالية:¹

- الالتزام بتحقيق أكثر من الحد الأدنى للامتثال الجبائي.
- الحصول على موافقة من طرف: الرئيس المدير العام، المدير المالي، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق.
- توظيف فريق جبائي متكون من: المدير المالي، مدير جبائي، ممثل عن كل قسم عملياتي في المؤسسة، مستشار مستقل، محاسب، محام مؤهل لمنح الحماية القانونية اللازمة.
- تشكيل هيكل للتقارير في لجنة التدقيق.
- خلق حوار مع ممثل الإدارة الجبائية.
- تحديد المسائل الجبائية الغير معروفة من طرف الإدارة الجبائية.
- جمع كل الأحداث ذات الصلة.
- تحليل كل الأحداث.

¹Tilila . TAJ, cit op, p 70.

- محاولة الحصول على نصائح تقنية من طرف مختص في المجال الجبائي.
تتمثل الخطوات العملية لتسيير الأخطار الجبائية فيما يلي:

أولاً/ اكتشاف الأخطار وتحديدها:

أي التعرف على الأخطار ذات الأهمية من مصدر المشاكل أو المشكلة بحد ذاتها، وعندما تعرف المشكلة أو مصدرها فإن الحوادث التي تنتج عن هذا المصدر أو تلك التي تقود إلى مشكلة يمكن البحث فيها، ولتحديد الأخطار يمكن استعمال أحد الطرق التالية:¹

- 1- **التحديد المعتمد على الأهداف :** إن المؤسسة، والفرق العاملة على مشروع ما جميعها لديها أهداف، فأي حدث يعرض تحقيق هذه الأهداف إلى خطر سواء كان جزئياً أو كلياً يعتبر خطورة.
- 2- **التحديد المعتمد على التصنيف :** هو عبارة عن شرح جميع المصادر المحتملة للأخطار.
- 3- **التحديد عن طريق مراجعة الأخطار الشائعة :** تضع العديد من المؤسسات قوائم الأخطار المحتملة وتحددها مسبقاً.

4- **لتحديد عن طريق اللجوء إلى مستشار خارجي متخصص في الجانب الجبائي:** يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى مكاتب الاستشارة الجبائية ومكاتب التدقيق الجبائي لمساعدتها على تحديد الأخطار التي قد تتعرض لها والقيام بالخيارات المثلى حتى تضمن تسيير جبائي فعال من جهة، كما تسمح لها برسم خريطة الأخطار واضحة من جهة أخرى، وبالتالي تحديد إستراتيجية واضحة بالنسبة للتوجيهات الجبائية، وكذا تحديد نقاط الرقابة الواجب وضعها لبلوغ الأهداف المسطرة.²

5- **التحديد المعتمد على السيناريو :** حيث يتم وضع سيناريوهات مختلفة قد تكون طرقاً بديلة لتحقيق هدف ما، لذا فإن أي حدث يولد سيناريو مختلفاً عن الذي تم تصوره، وغير مرغوب فيه، يعرف على أنه خطورة، بمعنى التعرض لخطر لا يوجد له حل ضمن السيناريوهات المتوفرة.³

6- **التحديد عن طريق تكوين فرقة جبائية على مستوى المؤسسة :** بهدف تجسيد تسيير مسبق ووقائي للخطر الجبائي، على المؤسسة أن تضع تحت تصرفها الموارد البشرية اللازمة لذا يجب إنشاء فرقة مكونة،

¹ المهدي ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 100.

² Tilila. TAJ _ op.cit. , p 71.

³ المهدي ناصر، نفس المرجع، ص 100.

ومؤهلة تسمح بتحديد الأخطار بصفة سريعة، وتقييم نتائج العمليات الجارية في المؤسسة في الوقت الحقيقي.

يجب على المؤسسة أن تضمن تكوين الموظفين المكلفين بالجانب الجبائي لأداء مهامهم، وأن تضمن كذلك بأن هذه الموارد البشرية على علم تام بالمتطلبات الإجرائية الواجب اتباعها لتحقيق الامتثال، والانتظام الجبائي، وهذا ما يستلزم القيام بتعيين مستمر فيما يتعلق بالقوانين الجبائية وكذا توجيهات وأهداف المؤسسة.¹

ثانيا- تقييم وترتيب الأخطار:

بعد التعرف على الأخطار المحتملة، يجب أن تجرى عملية تقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر، واحتمالية حدوثها، أحيانا يكون من السهل قياس هذه الكميات، وأحيانا أخرى يتعذر قياسها وتكمن صعوبة تقييم الأخطار في تحديد معدل حدوثها حيث إن المعلومات الإحصائية عن الحوادث السابقة ليست دائما متوفرة وكذلك فإن تقييم شدة النتائج عادة ما يكون صعبا في حالة الموجودات الغير مادية. تقوم عملية تقييم الأخطار على قياس الحجم المحتمل لتأثير الخطر واحتمال حدوث الخطر، ويصنف كل من الاحتمال والتأثير على الوجه الآتي:²

عال، متوسط، منخفض.

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم 2-9: تقييم درجات الخطر

التأثير / الاحتمال	عال	متوسط	منخفض
عال	عال جدا	عال	متوسط
متوسط	عال	متوسط	منخفض
منخفض	عال	متوسط	منخفض جدا

المصدر: عاطف عبد المنعم، محمد محمود الكاشف، د سيد كاسب، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات

العليا والبحوث، جامعة القاهرة، 2008 ص 13

¹ Tilila. TAJ, cit op, p 71.

² عاطف عبد المنعم، محمد محمود الكاشف، د سيد كاسب، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، جامعة القاهرة، 2008 ص 13.

بعد عملية تقييم الأخطار وقياسها يجب ترتيب هذه الأخطار حسب الأهمية في صورة تصنيف عام على سبيل المثال¹

❖ **الأخطار الحرجة:** كل ظروف التعرض للخسارة التي تكون فيها الخسائر المحتملة ذات حجم سوف ينتج عنه الإفلاس، نأخذ على سبيل المثال: خطر قيام المؤسسة بفوترة كل أو نصف رقم أعمالها على زبائن وهميين.

❖ **الأخطار الهامة:** ظروف التعرض للمخاطرة التي لن يترتب على الخسائر المحتمل فيها الإفلاس، ولكنها سوف تلزم المؤسسة على الاقتراض لمواصلة العمليات.

❖ **الأخطار الغير هامة:** ظروف التعرض للمخاطرة يمكن تعويض الخسائر المحتملة اعتمادا على الأصول المالية للمؤسسة أو دخلها دون أن يتسبب في ضائقة مالية.

ثالثا- مرحلة معالجة الخطر:

إن معالجة الخطر تقتضي وضع أولويات بمراعاة ندرة وأهمية الموارد، وكذا أهداف المؤسسة، وتتمثل عملية المعالجة في الإجابة على السؤالين التاليين: ما يجب فعله؟ وكيف يجب فعله؟ تقوم المؤسسة باختيار الأسلوب العلاجي المناسب، والذي يتماشى مع نوع، وطبيعة، وتكاليف الخطر والذي يعطي احتمالات النجاح الأكبر، كما يمنع وقوع الخطر، والتقليل من حدته وذلك من خلال استخدام وسائل لا تتطلب مصاريف كبيرة بل ولا تقارن مع تكلفة الخطر. هذه الأساليب، والوسائل الوقائية قد تتمثل في تعليمات، واحتياطات تمكن من التحكم في حجم الخسارة إلى حد كبير.

وتتمثل أهم طرق مواجهة الأخطار الجبائية في:²

- تجنب الخطر، تحمل الخطر _ اقتسام المخاطرة، _ تقليل الخطر.

تجدر الإشارة إلى أن اختيار إحدى الطرق لكل نوع من الأخطار يتم عن طريق تقييم الخيارات المتاحة لتسيير الأخطار وذلك لانتقاء الطريقة المثلى التي تمنح للمؤسسة مزايا أكثر. كذلك في إطار التسيير الاستباقي للخطر الجبائي، يمكن أن يكون الحوار مع الإدارة الجبائية من أقصر الطرق التي يمكن اتخاذها للوصول الى تحديد أسلوب العلاج المناسب.

4- مرحلة التقييم والمراجعة:

¹ قرناش هواري، دور تكنولوجيا المعلومات في إدارة المخاطر المالية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، علوم مالية

ومحاسبية، تخصص مالية المؤسسة جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، ص 125

² Mouna GUEDRIB. BEW ABDERAHMANE, cit op, p 84.

باعتبار أن عملية تسيير الأخطار عملية مستمرة ومتواصلة فإنها تتطلب ضرورة التقييم والمراجعة حيث تتمثل في تقييم مدى تطبيق المؤسسة لإجراءات التحكم والحلول التي تم وضعها لمعالجة الأخطار المكتشفة، وكذا ضمان إجراء عملية تحيين لقائمة الأخطار الأولية وذلك لسببين هما:

- ظهور أخطار جديدة، واختفاء أخطار أخرى نتيجة تغيير الظروف ولذلك فإن التقنيات التي كانت مناسبة في الماضي قد لا تكون مثلى في الحاضر والمستقبل، الشيء الذي يستدعي ضرورة التقييم والمراجعة المستمرين.¹

- ارتكاب أخطاء في طريقة المعالجة أحيانا، لذلك فإن إجراء تقييم ومراجعة برنامج تسيير الأخطار في المؤسسة يسمح من اكتشاف هذه الأخطاء، وتصويبها وذلك بتحضير ما يسمى بالمخطط الاسترجاعي، لأن تحقق الأخطار ذات الخسارة الكبيرة، كثيرا ما يؤثر على الموارد المالية للمؤسسة حتى بعد تسيير الخطر، وقد يؤثر ذلك سلبا على استمراريته.

فالمخطط الاسترجاعي غرضه التأكد من تطبيق مختلف الإجراءات أو الوسائل التي من الضروري تنفيذها، والعمل بها في عملية تسيير الخطر، فنجاح مرحلة تقييم ومراجعة الخطر يرتبط ارتباطا وثيقا بالمرحل السابقة لتسيير الخطر، لأنها تعتمد على معطيات هذه المراحل فتراقب مدى تطبيق أساليب المعالجة من جهة وتطور الأخطار من جهة أخرى.²

شكل رقم 2-10: الخطوات العملية لتسيير الأخطار الجبائية



² طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 63.

² عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأفراد وحوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير، مدرسة الدكتوراه جامعة تلمسان 2011_2012، ص 90.

الفرع الثاني: استراتيجيات تسيير الأخطار الجبائية:

بعد التعرف على مراحل تسيير الخطر، سنتطرق إلى الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسة حيث تختلف استراتيجيات التعامل مع الأخطار الجبائية باختلاف الأخطار باعتبارها، متعددة، ومتطورة حسب تطور نشاط المؤسسة، ولمواجهتها يمكن للمؤسسة أن تتبنى إحدى الاستراتيجيات التالية:

أولاً: تجنب الخطر الجبائي:

تعني هذه الطريقة منع حدوث الخسارة بعدم التعرض لها، أي أنه لا يتم مطلقاً اكتساب أي حالة تعرض للخسارة الموجودة، ويتم ذلك عن طريق عدم الخوض في الأنشطة التي من الممكن أن تعرض المؤسسة للأخطار.¹

ونذكر على سبيل المثال: ابتعاد مسير المؤسسة عن عدم التصريح الكامل برقم الأعمال المحقق خلال فترة معينة خصوصاً عند وجود أدلة تثبت للإدارة الجبائية تحقيقه، أو الابتعاد تماماً عن التعامل بفواتير وهمية سواء كان ذلك من جانب الزبائن لإخفاء هويتهم أو من جانب الموردين للاستفادة من تخفيض الربح الجبائي.

فهذه الممارسات تعرض المؤسسة لأخطار أكيدة، يمكن للمؤسسة تجنبها وتحاشيها.

ثانياً: تحمل الأخطار الجبائية:

تتمثل هذه الإستراتيجية في قبول المؤسسة للأخطار كما هي بما أنها تستطيع التحكم في التكاليف المتوقعة في حالة حدوثها.²

وتناسب هذه الطريقة المؤسسة التي نادراً ما تتعرض لهذه الأخطار أي أنها تتعرض لها بشكل غير متكرر، وغير منتظم خاصة إذا كانت الخسائر المتوقعة منخفضة القيمة.

يعتبر أسلوب تحمل الأخطار الجبائية والاحتفاظ بها الأكثر شيوعاً للتعامل مع الأخطار بل يكون في بعض الحالات الطريقة الأفضل، ويجب على كل مؤسسة أن تقرر أي الأخطار يجب أن تحتفظ بها وأياً ينبغي

¹ المهدي ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 96.

² Dris. Tarik, management des risques fiscaux des entreprises Exerçant dans un environnement fiscal algérien lie au cadre déclaratif, mémoire de magister en management d'entreprise, faculté des sciences économiques, sciences commerciales et sciences de gestion, filière sciences économiques, université mouloud Mammeri tizi ouzo, p 229.

عليها أن تتفادها أو تحولها بناء على هامش الاحتمالات الخاص بها أو قدرتها **على** تحمل الخسارة، وكقاعدة عامة فإن الأخطار التي ينبغي الاحتفاظ بها هي تلك التي تؤدي إلى خسائر معينة صغيرة نسبياً.¹ تتمتع هذه الطريقة بمزايا كثيرة منها:²

- تدعم عنصر الادخار، وهذا واضح إذا كان الاحتفاظ بالخطر فعال حيث تكون عملية الادخار وتكوين الاحتياطات المالية عملية ضرورية.
- تتميز بانخفاض التكاليف
- تساعد على الاستخدام الأمثل للسيولة النقدية
- كما تتميز بعدة سلبيات نذكر منها:
- قد تكون الخسارة المحققة أكبر من حجم الأموال المدخرة مما لا يمكن تعويضها.

ثالثاً: اقتسام المخاطرة:

يعتبر اقتسام المخاطرة صورة من صور الاحتفاظ أو تحمل الأخطار، وعندما يتم اقتسام المخاطرة، يتم تحويل احتمال الخسارة من الفرد إلى المجموعة، ونذكر على سبيل المثال حالة إدماج مؤسستين أو أكثر فإن الأخطار التي تكون في مؤسسة A تحول ويتم اقتسامها عند إدماجها مع مؤسسة B ومنه فإن المؤسسة A لا تتحمل وحدها الخسارة المتوقعة في حالة حدوثها.

رابعاً: تخفيض الخطر:

يرتكز تقليل الأخطار الجبائية في المؤسسة وتخفيضها على صياغة تخطيط جبائي مناسب لها، ولإعطاء طريقة العلاج المثلى التي تسمح بتقليل الآثار السلبية للأخطار الجبائية.³

وتتمثل أهم الخطوات لوضع إستراتيجية جبائية لتسيير جبائي أحسن فيما يلي:⁴

- اختيار الإستراتيجية الجبائية التي لا تعيق المؤسسة: يجب أن تخضع الضرائب الى الحتمية في جميع الحالات.

¹ عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 20

² المهدي ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 97.

³ TILILA. TAJ, cit op, p 72.

⁴ كويدي محمد أمين، بن عودة أمال، دور استراتيجية التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 12، العدد 01 جوان 2023 ص 238

- دمج الإستراتيجية الجبائية في الإستراتيجية المالية للمؤسسة ودمج إستراتيجية مساهمي المؤسسة: الفهم الجيد للإستراتيجية الجبائية من طرف المساهمين، والمديرين يسمح لهم بتطبيقها.
- لقدرة على تشخيص مناطق الخطر بشكل صحيح من خلال الاستفادة من تقارير المراجعة الجبائية.
- الحصول على المشورة المناسبة من المستشارين المعتمدين على مواجهة تحديات المؤسسة.
- العناية وبشكل متزامن على أن يتم توثيق مختلف المستندات الداعمة، واللائمة لتأمين تطبيق النظام الضريبي المطلوب.
- الاستفادة أو الاستغلال الأمثل من الخيارات الاقتصادية المتاحة أو ما يسمى بالتحفيز الجبائية التي تضع المؤسسة في نقطة قوة.
- الاستفادة من الإعفاءات الضريبية، والتخفيضات التي يمنحها المشرع.
- إدارة العجز الضريبي بشكل جيد للسنوات المالية السابقة أو اللاحقة من أجل تقليل المبالغ الضريبية.
- المعرفة الجيدة للقوانين الضريبية، والآليات الضريبية المختلفة مفيد جدا للمؤسسة، يمكنها من استغلال هذه القوانين والآليات للتخفيض من العبء الضريبي.

المطلب الثالث: تسيير الأخطار الجبائية بتطبيق الإجراءات العملية للتدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الوسائل المستعملة لتحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة، وتتمثل أهم تطبيقات التدقيق الجبائي فيما يلي:

- التدقيق الجبائي لحسابات الميزانية.
- التدقيق الجبائي لحسابات التسيير.
- التدقيق الجبائي لمختلف الضرائب والرسوم.

الفرع الأول: التدقيق الجبائي لحسابات الميزانية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة على الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال ميزانية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:¹

- الشمول: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 148.

- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم.
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.
- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

أولاً: التدقيق الجبائي لعناصر الأصول:

تعرف الأصول على أنها ما تملكه المؤسسة أو الأفراد من موارد ذات قيمة، كما يقصد بها أيضاً كل ما يمثل حق وممتلكات المؤسسة.

وتتضمن حسابات الأصول ثلاث مجموعات تتمثل في: التثبيات، المخزونات والحسابات الجارية، حسابات الغير والحسابات المالية.

1. **التدقيق الجبائي للتثبيات:** يضم هذا الصنف جميع ما تملكه المؤسسة بشكل دائم عن طريق الشراء أو الإنشاء، أو الحياة. وتتركز عملية التدقيق على الحسابات التالية:

ح/ 20 **تثبيات معنوية:** يضم هذا الحساب جميع العناصر التي تملكها المؤسسة لمصاريف التنمية القابلة للتثبيات، برمجيات المعلوماتية، شهرة المحل، براءة الاختراع....

يجب على المدقق الجبائي أن يقوم بـ:¹

- التأكد من أن القيم المسجلة في الأصول تمثل حقا قيمة التثبيات المعنوية وليست تكاليف.
- التحقق من أن مصاريف التنمية القابلة للتثبيات مسجلة بقيمتها الصافية خارج الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع وأن هذه الأخيرة قد تم استرجاعها بشكل منتظم حسب المادة رقم 41-3 من قانون الضرائب المباشرة.

- فحص الوثائق الثبوتية التي تبرر أن مصاريف البحث والتطوير قابلة للتثبيات.
- التحقق من عدم وجود تثبيات غير مبررة.

ح/ 211 **الأراضي:** تقيم الأراضي الموجهة للبناء بصورة مستقلة على المباني المقامة عليها باستعمال الوثائق والإثباتات التي تبين قيمة هذه الأراضي، هنا يجب على المدقق الجبائي أن يتأكد من الفصل بين قيمة الأراضي وقيمة المباني المقامة عليها لأن الأرض غير قابلة للاهلاك بينما المبنى خاضع للاهلاك.

¹ Redha Khellassi, cit op, p 436.

ح/ 213 المباني: هي العقارات المبنية التي بحوزة المؤسسة وتدخل ضمن نشاطها: على المدقق التأكد من:

- أن قيمة الأرض لا تدخل في قيمة البناية عند إتمام إنجازها وهذا عند حساب أساس الاهتلاك، للإشارة فإن مصاريف الهدم للبناية القديمة إن وجدت يجب أن تحسب ضمن تكلفة البناية الجديدة، وليس ضمن الأعباء التي تتحملها المؤسسة.¹
- التأكد من المبالغ المسجلة لقيمة المباني صحيحة وحقيقية.

ح/ 218: تثبيبات عينية أخرى: يسجل في هذا الحساب: المنشآت العامة، أعمال التهيئات، معدات النقل، أثاث مكتب،

على المراجع الجبائي أن:²

- يتحقق من استرجاع الرسم على القيمة المضافة عند الحيابة على التثبيبات إلا فيما يخص تلك المستثناة من حق الخصم.
- يتأكد من الوجود الفعلي لهذه الأصول وحق ملكية المؤسسة لها.
- يتأكد من أن قيمة التخفيضات، والحسومات المستردة لم يتم إدراجها في قيمة الأصول الثابتة.
- يتأكد من أن الأغلفة القابلة للاسترجاع هي فعلا بحوزة الزبائن و لم يتم بيعها، وفي حالة التنازل عن هذه الأغلفة يجب التأكد من إخراجها من أصول الميزانية والتأكد من دفع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بإعادة البيع.

ح/ 26 مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات: هي مساهمات المؤسسة في رأسمال مؤسسات أخرى أي أن المؤسسة لديها حقوق على شكل أسهم وسندات أو حصص في رأسمال مؤسسات أخرى على المراجع الجبائي أن:³

- يحصي بصفة كاملة مختلف التدفقات بين المؤسسة ومختلف فروعها.

¹ بلواضح الجيلاني، أثر التسيير الجبائي في تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 157

² Redha Khellassi, op cit, p 437.

³ Ibid, p 441.

- يتحقق من فوائض القيم المحققة من التنازل عن الأسهم أو الحصص الظاهرة في حساب النتائج كإيراد.
- يطلع على مختلف الوثائق الملحقة بالميزانية لمعرفة مختلف المعلومات المتعلقة بالفروع.
- أن يعرف بأن خسائر القيم، وانخفاض القيمة للأسهم والحصص غير قابلة للخصم جبائياً إلا في حالة تصفية المؤسسة التي تحوز فيها على أسهم أو حصص.

ح/ 27: التثبيات المالية الأخرى: على المدقق الجبائي أن:¹

- يتحقق من تسجيل الأوراق المالية في أصول المؤسسة بسعر حيازتها.
- يتأكد من دمج مداخيل سندات المساهمة المتأتية من مؤسسات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات في النتيجة الخاضعة للضريبة.
- يتحقق من أن مداخيل سندات التوظيف قد تم تحصيلها وتسجيلها محاسبياً.
- يتأكد من أن الفوائد الغير قابلة للخصم جبائياً قد تم استردادها.
- يتحقق من تطبيق الضريبة المقتطعة من المصدر على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

ح/ 28 الاهتلاكات: يمثل الاهتلاك النقص الذي يطرأ على القيمة الاقتصادية للأصول الغير جارية نتيجة لعامل الزمن، والتقدم التكنولوجي²، ويعتبر الاهتلاك مصدراً من مصادر التمويل الذاتي للمؤسسة، ولمراجعة هذا الحساب يجب على المدقق الجبائي أن يقوم ب:

- التأكد من ملكية المؤسسة للأصل.
- التأكد من قيمة الأصل.
- التأكد من تاريخ بداية استخدام الأصل.
- التأكد من أن الأصل قابل للاهلاك.
- التأكد من القاعدة القابلة للاهلاك جبائياً والأخذ بعين الاعتبار الفرق بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية.
- مراقبة نوع الاهتلاك المطبق ومعدل الاهتلاك.

¹ Redha Khellassi, op cit, p 441

² أ المهدي حجاج، بلال شيخي، تفسير أثر الاهتلاك على التوازن المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الثاني، 2014، ص 244.

ح/ 29 خسائر القيمة على التثبيات:

عند نقص قيمة التثبيات لأي سبب كان، يتم تشكيل لانخفاض قيمة التثبيات وعلى المراجع الجبائي أن يتأكد من:¹

- توفر شروط تشكيل مخصصة لانخفاض قيمة التثبيات المتمثلة في : التأكد من وجود الخطر، التأكد من قيمة الانخفاض.
- التحقق من استرداد قيمة المخصصة المشكلة لانخفاض قيمة التثبيات والتي أصبحت دون مبرر خلال السنة إلى الربح الخاضع للضريبة.

2. التدقيق الجبائي لحسابات المخزونات:

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخازن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تمويل إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع المشتراة لغرض إعادة بيعها.²

بالنسبة للحسابات:

- ح/ 30 مخزونات البضائع.
- ح/ 31 مواد أولية ولوازم.
- ح/ 32 تموينات أخرى.
- ح/ 38 مشتريات مخزنة.
- على المدقق الجبائي أن يقوم ب:
- التأكد من أن قيمة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترداد الظاهرة على فواتير الشراء تتوافق حقا مع المشتريات الفعلية.
- التأكد من أن هذه المشتريات لها علاقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.
- فحص فواتير الشراء والتأكد من أنها تتضمن كل الشروط الشكلية المنصوص عليها في المرسوم رقم 05 /468 الصادر في 10 /12 /2005 وكذا شروط المضمون.

¹ Redha Khellassi, op cit, p 443.

² طواهر محمد التهامي، د صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 151.

- التأكد من البضائع والمواد الأولية التي تم اكتسابها قد تم تقييمها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمان الاكتساب.
- ثمان الاكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء.
- التأكد من طرق تقييم المخزونات وثباتها.
- التأكد من أن ثمن الشراء لا يتضمن:
- ❖ قيمة الرسوم القابلة للاستيراد.
- ❖ التنزيلات، التخفيضات، والحسومات التي تم الحصول عليها.
- كما يقوم المراجع ب:¹
- ❖ فحص كشوف الجرد، وتدقيق ما تم من عمليات حسابية.
- ❖ التأكد من الوجود الفعلي لمخزون آخر المدة ومن ملكية المؤسسة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد.
- ❖ فحص الترابط المنطقي بين حركة المشتريات والمخازن، والمبيعات.

فيما يخص الحسابات:

ح/ 33 سلع قيد الإنتاج.

ح/ 34 خدمات قيد الإنتاج.

ح/ 35 مخزونات المنتجات.

تخص هذه الحسابات المؤسسات الإنتاجية، حيث إن السلع أو الخدمات التي هي قيد الإنجاز ولم يتم إكمالها خلال الدورة يتم تسجيلها محاسبيا في ح/ 33 و ح/ 34 وذلك من خلال إدراج كل عناصر التكاليف التي تم إنفاقها إلى غاية نهاية الدورة.

وعند استكمال إنتاج هذه السلع والخدمات ولم يتم بيعها بعد يتم تسجيلها في ح/ 35 مخزونات منتجات وذلك بتكلفة الإنتاج.

على المدقق الجبائي أن يقوم ب:

- التحقق من التسجيل المحاسبي للسلع والخدمات الجاري إنجازها تطبيقا لمبدأ استمرارية النشاط.

¹ فتية أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 133.

- التحقق من تكلفة إنتاج السلع والخدمات قيد الإنجاز حيث تحمل تكاليف الدورة تطبيقاً لمبدأ استقلالية السنوات.
- تحليل طبيعة التكاليف التي تدخل في تكلفة الإنتاج خارج الرسم.
- التحقق من وجود جرد مفصل ومقيم للمنتجات المخزنة في نهاية الدورة.
- التحقق من المنتجات المتبقية والتي تتكون من النفائات والخردة.

ح/ 37 مخزونات في الخارج:

تتمثل في المخزون الذي يكون ملكاً للمؤسسة لكنه خارج مستودعات أو مخازن المؤسسة (مخزون في الطريق، الإيداع....).

على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار المخزون الموجود في الخارج شرط وجود الوثائق الثبوتية بملكية المؤسسة له.

ح/ 39 خسائر القيمة على المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:

- يعبر هذا الحساب عن مبدأ الحيطة والحذر، حيث إنه عند تعرض المخزونات لانخفاض قيمتها بسبب تلفها أو فسادها وحتى انخفاض قيمتها الرافع لأسباب اقتصادية أخرى كالركود وغيرها، يتم تشكيل مخصصات لانخفاض قيمة المخزونات وعلى المدقق الجبائي أن يقوم ب:
- التأكد من وجود الخطر الذي يؤدي إلى انخفاض قيمة المخزونات أي أن مخصصات انخفاض القيمة مبررة.
 - التحقق من طرق حساب قيمة الانخفاض في القيمة.
 - التحقق من أن مخصصات الانخفاض في القيمة خاصة بمخزونات موجهة للبيع حتى يتم قبولها للحسم جبائياً.¹

3. التدقيق الجبائي لحسابات الغير:

تشمل حسابات الغير ديون وحقوق المؤسسة نتيجة تعاملها مع الغير، وهما وجهان لعملة واحدة حيث إن الديون تمثل التزاماً على المؤسسة تجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق.²

تضم حسابات الغير كلاً من:

¹ Redha Khellassi, op cit, p 447.

² طواهر محمد تهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 154.

حسابات الموردين، حسابات الزبائن، الحسابات الملحقة، الحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، حسابات الهيئات الاجتماعية، الحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركاء، والأعباء والإيرادات المسجلة مقدماً.

وأهم ما يقوم به المدقق الجبائي لتدقيق حسابات الغير:¹

- التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن والموردين تعكس الحقيقة.
- عندما يتعلق الأمر بفواتير تخص زبائن أو موردين أجنب فإنّه يجب التأكد من:
 - ❖ وجود عقد أو فاتورة شكلية والوثائق الجمركية.
 - ❖ تطابق التسبيقات المستلمة أو المدفوعة مع شروط العقد أو الفاتورة الشكلية.
 - ❖ توافق التسوية النهائية مع الوثائق الجمركية.
- التأكد من عدم وجود ديون أو حقوق وهمية.
- التحقق من أن حساب الموردين يضم المبالغ ب TTC.
- مراجعة العقود وجداول اهتلاك قروض الاستثمار.

كما يقوم المدقق ب:²

- التأكد من تقارب حساب العملاء مع الكشف السنوية للعملاء.
- التأكد من الحسومات خارج الفاتورة ظاهرة في الكشف الجبائية.
- التأكد من أن التسبيقات المقدمة للمستخدمين لم تسجل في ح/ 631 بدلا من ح/ 425.
- التأكد من إدراج الضرائب القابلة للخصم والتي لم يتم تسديدها بعد ضمن التكاليف الغير قابلة للخصم.

- التحقق من عدم وجود توزيعات أرباح وهمية.
- التأكد من أن رصيد الحساب الجاري للشريك غير مدين.

4. التدقيق الجبائي للحسابات المالية:

يرتكز التدقيق الجبائي بصفة أساسية على الحسابات الفرعية التالية:

ح/ 512 الحسابات البنكية.

¹ سويسسي احلام، مرجع سبق ذكره، ص 84.

² Redha Khellassi, cit, op, pp 451, 453.

ح/ 530 حسابات الصندوق.

على المدقق الجبائي أن يقوم ب:¹

- المطابقة بين العناصر المسجلة في المحاسبة والكشوف البنكية، وذلك للوقوف على الفروق بين الأرصدة المسجلة محاسبيا والأرصدة المسجلة في تلك الكشوف في نهاية السنة المالية.
- التأكد من إعداد كشوف المقاربة البنكية بطريقة سليمة.
- فحص المصاريف التي تزيد عن حد معين محدد من طرف المؤسسة لم تدفع نقدا.
- التحقق من أن التحويلات الداخلية قد رصدت في نهاية السنة.
- مراقبة، وطلب الوثائق الإثباتية للمصاريف، ومطابقتها مع الحسابات الموافقة لها، مع ضرورة الفصل بين المصاريف الشخصية للمستغل والمصاريف الخاصة بالمؤسسة.
- التحقق من عدم ظهور حساب الصندوق دائئا.

ثانيا: فحص عناصر الخصوم:

تعرف الخصوم على أنها التزامات مالية للمؤسسة نتيجة أحداث ماضية، والذي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى خروج منافع اقتصادية من المؤسسة.²

تتكون عناصر الخصوم من الحسابات التالية:

ح/ 101 الرأسمال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال.

ح/ 103 العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة.

ح/ 105 فارق إعادة التقييم.

ح/ 106 الاحتياطات.

ح/ 12 نتيجة السنة المالية.

¹ بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 160.

² قادري عبد القادر، أثر كوفيد 19 على تصنيف عناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (09) العدد (1)، جوان 2022، ص 300.

ح/ 131 إعانات التجهيز.

ح/ 132 إعانات أخرى للاستثمار.

ح/ 15 مؤونات الأعباء.

ح/ 16 الاقتراضات والديون المماثلة.

ح/ 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة.

على المدقق الجبائي أن يقوم ب:¹

- في حالة مؤسسة جديدة، على المدقق التأكد من إمكانية حصول المؤسسة على نظام إعفاء.
- التأكد من الوفاء بالتزامات المؤسسين.
- التحقق من قيمة الرأسمال الظاهر في الميزانية والمسجل في القانون الأساسي للمؤسسة.
- التأكد من عدم وجود نقص في أسعار المساهمات التي قد تؤدي إلى تقويمات جبائية.
- التأكد من الأخذ بعين الاعتبار ترحيل العجز المسجل في حالة التخفيض من رأسمال لتغطية الخسائر (المادة 147 من ق ض م).
- التأكد في حالة الاكتتاب في الرأس المالي الأولي لمؤسسة أخرى أو في حالة زيادة رأسمال المؤسسة باقتطاع من الأرباح الغير موزعة أن المؤسسة قد استفادت من الامتيازات المنصوص عليها في قانون تحفيز الاستثمارات.
- مراقبة الحصص العينية (والتي لا يجب أن تكون قيمتها أقل من القيمة التي يحددها محافظ المساهمات).
- التأكد من العلاوات المرتبطة بالرأسمال الاجتماعي، المساهمات، أو عملية الاندماج، قد تم معالجتها جبائيا كحوص، سواء خلال تسجيلها في الميزانية أو عند رسملتها، أو عند تعويضها.
- التأكد من التحرير الكلي لهذه العلاوات يوم الاكتتاب.
- مراقبة استعمال الدفع والتسجيل المحاسبي للعلاوات المرتبطة بالرأسمال الاجتماعي.

¹ Redha Khellassi, cit op, pp 427.

- التأكد من تقييد فائض مخصصات الاهتلاك المتأتي من عمليات إعادة تقييم الأصول في نتيجة السنة.¹
- التأكد من عدم إدراج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيات غير القابلة للاهلاك.²
- التأكد من عدم توزيع فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم والمسجل في حساب فارق إعادة التقييم.³
- التحقق من مصادقة الجمعية العامة على كل مخصصات الاحتياطات وخاصة الاقتطاعات.⁴
- التأكد من ترحيل نتيجة السنة المالية الماضية.
- التأكد من استيفاء كل الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح (حسب المادة 722 من القانون التجاري).
- التأكد من ترحيل العجز المرحل من السنوات السابقة إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.⁵
- فحص الوثائق الثبوتية المتعلقة بالإعانات والتأكد من تسجيلها محاسبيا.
- التأكد من إدخال إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية وفق ما يلي:⁶
 - ❖ فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك، يتم حسب مدة الاهتلاك.
 - ❖ فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات غير قابلة للاهلاك، يتم على امتداد خمس (05) سنوات، بأجزاء متساوية.
- التأكد من إدخال إعانات الاستغلال ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم تحصيلها فيها.⁷
- التأكد من تبرير وإثبات المبالغ المشككة للمؤونة وكذا مدة تكوينها.
- التأكد من توفر كل الشروط الجبائية لتشكيل مؤونة الأعباء.

¹ المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

² المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

³ نفس المرجع.

⁴ Redha Khellassi, cit, op, p 430.

⁵ المادة 147 من من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

⁶ المادة 144 من من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

⁷ المادة 144 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

- التأكد من أن المؤسسات المصرفية أو مؤسسات القرض التي تبرم قروضا متوسطة الأمد أو الطويلة، وكذا الشركات المرخص لها بالقيام بعمليات في مجال القرض العقاري أنها شكلت رصيذا معفى من الضريبة على أرباح الشركات، يخصص لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض أو العمليات على ألا تتجاوز الحصة السنوية لهذا الرصيد نسبة 5 % من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط والطويل.¹

- التأكد من أن المؤسسات التي تمنح قروضا متوسطة الأمد من أجل تسوية المبيعات أو الأشغال التي تقوم بها في الخارج أنها شكلت رصيذا معفى من الضريبة على أرباح الشركات يخصص لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض على ألا تتجاوز حصة هذا الرصيد في كل سنة مالية 2% من مبلغ القروض المتوسطة الأمد المبينة في حويلة اختتام السنة المالية المعتبرة والمتعلقة بالعمليات المنجزة في الخارج التي تدخل نتائجها ضمن قواعد الضريبة على أرباح الشركات.²

- فحص القروض المقدمة للمؤسسة وذلك بالتأكد من:

❖ مبلغ القرض.

❖ مدة اهتلاك القرض.

❖ الفائدة السنوية المطبقة والمسجلة في حساب التكاليف.

الفرع الثاني: التدقيق الجبائي لحسابات التسيير

تعتبر حسابات التسيير والمتمثلة في حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول النتائج، تتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة الموالية، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.

أولاً: التدقيق الجبائي لحسابات الأعباء

على المدقق الجبائي الاهتمام بفحص حسابات الأعباء لما لها من أهمية في تحديد النتيجة الجبائية فمن خلال حسابات الأعباء يمكن إدراج تكاليف غير مقبولة جبائياً قصد تقليص الربح الخاضع للضريبة، ولهذا حدد المشرع مجموعة من الشروط الواجب استيفاؤها حتى تكون الأعباء قابلة للخصم والمتمثلة في:³

¹ المادة 141 - 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

² نفس المرجع.

³ المادة 140 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

- يجب أن يكون العبء فعليا ومبررا بالمستندات الثبوتية المحررة قانونيا.
 - يجب أن يصرف العبء في المصلحة المباشرة للاستغلال ويكون مرتبطا بالتسيير العادي للمؤسسة.
 - يجب أن يؤدي العبء إلى انخفاض صافي الأصول.
 - يجب أن يقيد العبء محاسبيا ويدرج في نتيجة السنة المالية المطابقة للالتزامه.
- تحدد النتيجة الجبائية بعد خصم كل التكاليف، تتضمن هذه التكاليف خصوصا:¹
1. **المصاريف العامة** من أية طبيعة كانت، فعلى المراجع الجبائي أن يتأكد على سبيل المثال لا على سبيل الحصر:²
- أن أعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني مخصصة مباشرة للاستغلال.
 - أن الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري لم تتجاوز قيمتها 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره 500 000 د.ج.
 - أن مبلغ الإعانات والتبرعات الممنوحة للجمعيات ذات الطابع الإنساني لم تتجاوز مبلغ أربعة ملايين دينار 4 000 000 دج.
 - أن مصاريف حفلات الاستقبال، الإطعام والفندقة هي مصاريف ملتزم بها، ومثبتة قانونا ومرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
 - أن تسدد الأعباء القابلة للخصم والتي تتجاوز مبلغ الفاتورة مليون دينار 1 000 000 باحتساب كل الرسوم عن طريق البنك أو عن طريق الدفع نقدا في الحساب البنكي والبريدي.
 - أن الأعباء المخصصة للإشهار والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية لا تتجاوز نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه 30 000 000 دج ثلاثون مليون دينار.
 - أن الأعباء المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه صيدلانية لا تتجاوز نسبة 1 % من رقم الأعمال السنوي.
 - التأكد من عدم خصم المعاملات، والغرامات والمصادرات والجزاءات مهما كانت طبيعتها والتي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية، وكذا الغرامات التعاقدية عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر.

¹ المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

² المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

- التأكد من عدم تجاوز حصة إيجارات المركبات السياحية 2 00 000 دج سنويا، وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط لا تتجاوز 20 000 دج عن كل مركبة.

- عدم خصم الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.

- أن يتأكد المدقق من عدم تجاوز نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني نسبة 30 % من مبلغ الربح في حدود سقف يساوي مائتي مليون دينار (200 000 000 د.ج).¹

- التأكد من مصاريف المستخدمين واشتراكاتها الاجتماعية.

- التأكد من الضرائب والرسوم المتعلقة بالاستغلال أنها مسددة ومثبتة محاسبيا.

2. **الاهتلاكات:** على المراجع أن يتأكد من:²

عدم تجاوز قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي القابلة للخصم بالنسبة للسيارات السياحية قيمة شراء 3 000 000 د.ج للسيارة الواحدة.

3. **الضرائب:** الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

4. **المؤونات المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير:** على المدقق أن يتأكد من أن هذه المؤونات محددة بوضوح ودقة وأن تكون مسجلة محاسبيا خلال السنة المالية وإبرازها في كشف الأرصدة المنصوص عليها في المادة 152 من ق ض م ورم.

5. **خسائر السنوات السابقة:** على المدقق الجبائي أن يتأكد من:³

- تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم لإدارة الضرائب.

- أن فترة الخصم لا تتجاوز 4 سنوات.

¹ المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.

² المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

³ فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 150.

- أن هذا العجز لا يكون مركبا من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول وهكذا إلى رابع سنة.

6. أن المبالغ المدينة المسجلة في ح/ 600 مشتريات البضائع المباعة وفي ح/ 601 المواد الأولية ولوازم مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين ح/ 30 البضاعة، ح/ 31 مواد أولية على التوالي.

ثانيا: التدقيق الجبائي لحسابات الإيرادات:

تعد الإيرادات المكونة الثانية التي تدخل في تحديد النتيجة الجبائية لذا يجب على المدقق التأكد من مختلف إيرادات المؤسسة وذلك من خلال:¹

- التحقق من رقم الأعمال المصرح به.
- التحقق من التسجيل المحاسبي لكل الإيرادات المتأتية من عملية بيع الفضلات.
- التأكد من الفوترة خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بوثائق تبريرية متمثلة في:
 - ❖ وثائق جمركية تثبت خروج المنتجات أو البضائع من الإقليم الوطني.
 - ❖ شهادة التصدير مصادق عليها من طرف مصلحة الضرائب.
- التحقق من أن نظام الفوترة في المؤسسة يتماشى والمتطلبات القانونية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من إدراج جميع الإيرادات الناتجة عن نشاط المؤسسة في حساب النتائج خلال الدورة.
- يجب على المدقق القيام بمقاربة بين الإيرادات المسجلة محاسبيا والإيرادات الموجودة في جدول النتائج للتصريحات الجبائية.
- التأكد من المبالغ الموجودة على الفواتير والمبالغ المسجلة محاسبيا.
- التحقق من التحصيل الفعلي لإعانات الاستغلال.
- التأكد من إدخال كل إعانات الاستغلال في القاعدة الخاضعة للضريبة لسنة استلامها.
- فحص الشروط الدقيقة الموجودة في عقود القروض وخاصة معدلات الفائدة المحددة.
- التأكد من التطبيق الجيد للاتفاقيات الدولية لتجنب الخضوع للضريبة مرتين على المداخل والإيرادات المتأتية من الخارج.
- التأكد من إعادة دمج المؤونات التي لم تعد مبررة.

¹ Redha Khellassi, cit,op,p-p. 470- 475.

- التحقق من أن كل الإيرادات الاستثنائية قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة: كإيرادات المتأنتية من عملية التعويض، التأمينات... الخ.

الفرع الثالث: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم:

بعد تعرف المدقق على نشاط المؤسسة والنظام الجبائي الخاضعة له، يشرع في تدقيق مختلف الضرائب والرسوم التي تقوم المؤسسة بالتصريح بها فيتطرق إلى:

أولاً: التدقيق الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور IRG sur Salaires

تتمثل عملية تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور في مراقبة كل من الوعاء، التسديد، والتصريح.

1. الوعاء: يتوجب على المدقق أن يتبين أن:

- قاعدة الإخضاع حددت بدقة من طرف المؤسسة حيث إنه لتحديد الدخل الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل الإجمالي يؤخذ في الحسبان مبلغ المرتبات، والتعويضات والأتعاب والأجور والمعاشات والريوع العمرية المدفوعة إلى المستفيدين، وكذا الامتيازات العينية الممنوحة لهم.¹

- التخفيضات والخصومات المنصوص عنها قد طبقت حيث يعفى من الضريبة:²

❖ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي.

❖ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي انشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك.

❖ الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقاً للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

❖ التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.

❖ تعويضات المنطقة الجغرافية.

¹ المادة 69 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

² المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

❖ المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد، والمنح العائلية.

❖ التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

❖ الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.

❖ تعويض التسريح.

2. التسديد والتصريح:

- على المدقق التأكد من اكتتاب التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور في الآجال المحددة، وأن هذه التصريحات تتضمن كل شروط الشكل والمضمون حسب التشريع المنصوص عليه في المواد 128 من إلى 130.

على المدقق أن يتأكد من إعداد واكتتاب الكشف الخاص بالعاملين في أجل أقصاه 30 أفريل من سنة ن+1 (بما فيه على حامل معلوماتي أو عن طريق التصريح عن بعد) يتضمن هذا الكشف بالنسبة لكل مستفيد، البيانات الآتية:¹

❖ الاسم، اللقب، العمل والعنوان.

❖ الحالة العائلية.

❖ المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعات الخاصة بالتقاعد، والمبلغ الصافي بعد خصم هذه الاشتراكات، والاقتطاعات للمرتبات والأجور، والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعتبرة.

مبلغ الاقتطاع الذي يتم من أجل ضريبة الدخل على المرتبات والأجور المدفوعة.

ثانيا: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الإجمالي IRG: يركز تدقيق IBS و IRG على:

1. الوعاء: تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، أخذا بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائيين الساري المفعول، المحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو

¹ المادة 75-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن عناصر الأصول سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها.¹

يتم حساب النتيجة الجبائية وفقا للقاعدة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الإدماجات (الاستردادات)} - \text{التخفيضات}$$

حيث إن:

- ❖ النتيجة المحاسبية هي الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء.
 - ❖ الإدماجات: هي الأعباء التي تم تسجيلها محاسبيا لكنها غير قابلة للخصم جبائيا.
 - ❖ التخفيضات: هي عبارة عن حقوق أو مزايا سمح بها المشرع للمؤسسة أن تستفيد منها.
2. **التصفية والتسديد:** على المدقق أن يتأكد من:
- صحة المعدل المطبق بالنسبة ل. IBS
 - السلم المطبق بالنسبة ل. IRG
 - التأكد من تسديد التسبيقات.
 - التأكد من تسديد رصيد التصفية.
3. **التصريح:** على المدقق أن يتأكد من أن التصريح السنوي بمبلغ الربح الخاضع للضريبة (IRG/IBS) الخاص بالسنة المالية السابقة، قد تم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية له. وإذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.²

ثالثا: التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني TAP:

¹ المادة 140 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

² المادة 151 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

على المدقق التأكد من: (تجدر الإشارة أن هذا الرسم ألغي بموجب المادة 14 من ق م 2024)

1. الحدث المنشئ للرسم حسب نوع نشاط المؤسسة.

2. الوعاء :

يتحقق المدقق من أن وعاء الرسم على النشاط المهني يتكون من مجموع الإيرادات المهنية المحققة أو رقم الأعمال دون احتساب الرسم على القيمة المضافة¹ مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات والإعفاءات الممنوحة بموجب النصوص التشريعية.

3. التصفية والتسديد:

- التأكد من احترام آجال تسديد الرسم على النشاط المهني.
- التأكد من أن رصيد الحساب ح/ 642 الضرائب والرسوم يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية.

- التأكد من التطابق في التصريحات G50، الملحق د في الميزانية وكذا كشف العملاء.

- التحقق من أن كشف العملاء يتضمن كل المعلومات اللازمة والمتمثلة في:²

❖ الاسم واللقب أو تسمية الشركة.

❖ رقم التعريف الجبائي.

❖ رقم التسجيل في السجل التجاري.

❖ رقم المادة الخاضعة للضريبة.

❖ العنوان الصحيح للزبون.

❖ مبلغ خارج الرسم لعمليات البيع المنجزة خلال السنة المدينة.

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

رابعا: التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة TVA:

على المدقق القيام بالتحقق من:

¹ المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

² المادة 224 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

1. **الحدث المنشئ:** يتمثل في الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، ويختلف باختلاف نشاط المؤسسة كما هو محدد في المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
2. **الوعاء:** يجب التأكد من أن الوعاء الضريبي يتكون من:¹
 - الثمن الإجمالي للسلع أو ثمن تأدية الخدمات.
 - المصاريف مقيدة في الفاتورة المسلمة للزبون.
 - مصاريف الأغلفة المسترجعة.كما يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار إمكانية وجود رقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة وذلك بالرجوع إلى الحالات المنصوص عليها في القانون (المواد من 08 إلى 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).
3. **المعدلات المطبقة:** على المدقق التأكد من تطبيق معدل الرسم الصحيح (المخفض، أو العادي) والموافق للتشريعات السارية المعمول بها، وفي حالة انعدام الدقة للمعدلات المطبقة على المدقق الجبائي أن يقوم بالتصحيح الفوري للأخطاء وذلك قبل انقضاء مدة التقادم.
4. **الحق في الحسم:** على المدقق:
 - التأكد من توفر الشروط اللازمة التي تعطي للمؤسسة الحق في الحسم، وهذه الشروط محددة في المواد: 29، 30، 38، 41، 36 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، نذكر منها:
 - أ. **الشروط المتعلقة بالمضمون:** منها:²
 - ❖ وجود الحق في الخصم الذي يتحقق بتحقق الحدث المنشئ مع توفر الوثائق الإثباتية لذلك لدى المؤسسة.
 - ❖ يجب أن يكون العنصر موضوع الخصم مرتبطا مباشرة بعملية الاستغلال.
 - ❖ يجب أن يكون العنصر موضوع الخصم في حيازة المؤسسة.
 - ❖ يجب ألا يكون هذا العنصر خارجا من حق التخفيض الذي ينص عليه القانون.
 - ❖ التحقق من تسليم البضائع أو أداء الخدمات لفائدة المعنيين.
 - ❖ بالنسبة للمؤسسات التي تخضع جزئيا للرسم، على المدقق التأكد من التطبيق السليم للقاعدة النسبية.

.Règle de prorata

¹ بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 172.

² بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 173.

- ❖ لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا.
- ❖ التأكد من عدم تسديد الفواتير التي يتجاوز مبلغها مليون دينار (1 000 000 دج) نقدا.¹
- ❖ التأكد من الرسوم التي لم تخصم في الأجل المحدد حسب المادة 30 من ق.ر. ر. أن آخر أجل لخصمها هو 20 ديسمبر من السنة التي تلي تاريخ الإغفال (أي 20 ديسمبر من السنة ن+1).²
- ب. **الشروط المتعلقة بالشكل:** وتتمثل في حيازة الوثائق الثبوتية التالية:
 - ❖ فواتير الشراء مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 468 المؤرخ في 10-12-2005 والذي ينص على شكليات إعداد الفواتير.
 - ❖ إرفاق التصريحات الشهرية أو الفصلية ببيان رقم الأعمال المشار إليه في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بما في ذلك على متن وسيط إلكتروني، بكشف يحتوي بالنسبة لكل مورد على المعلومات التالية:³
 - ✓ رقم التعريف الجبائي.
 - ✓ اللقب والاسم أو التسمية الاجتماعية.
 - ✓ العنوان.
 - ✓ رقم التسجيل في السجل التجاري.
 - ✓ تاريخ ومرجع الفاتورة.
 - ✓ مبلغ المشتريات المنجزة أو الخدمات المقدمة.
 - ✓ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المخصوم.
 - ✓ يجب أن يتم التصديق على رقم التعريف الجبائي، ورقم السجل التجاري وفقا للإجراءات المعمول بها.

¹ المادة 30 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

² نفس المرجع.

³ المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

- على المدقق أن يتأكد من إعادة دفع الرسم المخصوص في الحالات التالية:¹

❖ حالة اختفاء السلع إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانوناً (القوة القاهرة هي التي تحددها أحكام القانون المدني).

❖ إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلاً.

❖ إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية.

5. التسديد:

على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة قد قامت بدفع الحقوق الواجبة وذلك بتقديم التصريح الشهري أو الفصلي حسب الحالة وذلك في الآجال المحددة.

¹ المادة 37 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

خلاصة:

من خلال ما تقدم في هذا الفصل توصلنا إلى أن الأخطار الجبائية تتعلق بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية فيتولد عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية تحمل هذه الأخيرة لأعباء إضافية بالإضافة إلى تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب لذلك يجب على المؤسسة أن تتبنى تسييرا جبائيا فعالا حيث يتمثل هذا الأخير في كونه مجموعة من الإجراءات المتخذة والخطط المسطرة لتسيير العمليات الجبائية بطريقة تسمح ببلوغ الأهداف المرجوة و تتمثل الأخطار الجبائية أساسا في خطر عدم الامتثال الضريبي وخطر عدم استغلال الفرصة، وتتمثل أهم مصادر هذه الأخطار في:

نقص كفاءة الموظفين القائمين بالجانب الجبائي، عدم تبني المؤسسة لإجراءات رسمية لتسيير أخطارها، تنظيم الإدارة الجبائية، غموض النصوص القانونية وغيرها....

وتمر عملية تسيير الأخطار بمراحل منها: اكتشافها وتحديدها، تصنيفها من ثم معالجتها، وأخيرا تقييمها ومراجعتها وتتبنى المؤسسة عدة استراتيجيات لتسيير أخطارها وذلك حسب حجم وطبيعة الخطر.

لذلك على المؤسسة أن تكون ملمة بكل الإجراءات العملية للتدقيق الجبائي حتى تتمكن من وضع الإستراتيجية الملائمة لتسيير كل نوع من أنواع الأخطار التي تهددها.

الفصل الثالث

تمهيد:

سعيًا منا للإجابة على الإشكالية الرئيسية المتمثلة في إبراز دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية وبهدف تدعيم الدراسة النظرية، حاولنا من خلال هذا الفصل عرض أفكار مختلفة لبلوغ الأهداف المرجوة من خلال ثلاثة أفكار:

تمحورت الفكرة الأولى في محاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال إجراء مهمة التدقيق الجبائي على مستوى مؤسسة لم نستطع ذكر اسمها لسرية المعلومات سمينها مؤسسة ألفا، والتي لا تحتوي على قسم خاص بالجبائية ولا تقوم بعملية التدقيق ولم تتعرض لرقابة جبائية من قبل، حيث تعرضنا إلى المراحل والإجراءات العملية للتدقيق بالتفصيل وحاولنا تقديم مجموعة من الاقتراحات العلاجية والوقائية.

أما الفكرة الثانية: فتمثلت في دراسة حالة لمؤسسة ثانية ألا وهي مؤسسة أوريدو التي تحتوي على قسم خاص بالجبائية مكون من فرقة مؤهلة، فحاولنا عرض نظام التدقيق الجبائي والإجراءات المطبقة وإبراز دوره في تسيير الأخطار الجبائية على مستوى المؤسسة من خلال تقييم نتائج الرقابة التي تعرضت لها من طرف الإدارة الجبائية.

وأخيرا إجراء مقارنة بين التكاليف الجبائية الإضافية قبل وبعد مهمة التدقيق على مستوى مؤسسة الفاو كذا إجراء مقارنة بين المؤسستين: مؤسسة ألفا التي لا تقوم بعملية التدقيق الجبائي ومؤسسة أوريدو التي تولي اهتماما كبيرا للجانب الجبائي وتقوم بعملية التدقيق بصفة مستمرة وذلك من خلال حساب حجم الأخطار المكتشفة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق على مستوى المؤسستين.

المبحث الأول: دراسة حالة تطبيقية على مستوى مؤسسة ألفا

يهدف إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بإجراء دراسة حالة على مستوى مؤسسة لا نستطيع ذكر اسمها نزولا لطلب مسيرها سمينها ألفا، حيث عرضنا بالتفصيل مراحل سير عملية التدقيق الجبائي على مستوى المؤسسة، وإبراز دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية من خلال اكتشافها، تقييمها، وكذا محاولة معالجتها وتخفيف آثارها السلبية إلى أقصى حد ممكن عن طريق التوصيات العلاجية والوقائية المقترحة.

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة

سنخصص هذا المطلب لتعريف مؤسسة ألفا وكذا هيكلها التنظيمي من خلال الفرعين الموالين:

الفرع الأول: تعريف المؤسسة

تأسست المؤسسة سنة 2013، وهي شركة تونسية جزائرية متوسطة الحجم تقع في إقليم ولاية الجزائر، تعمل في مجال إنتاج المستحضرات التجميلية والعناية الجسدية، بدأت أول مرة من خلال إطلاق كتلوج متكون من 12 اثني عشر منتجا وعملت على تطوير منتجاتها إلى أن وصلت حاليا إلى أكثر من 70 منتجا.

تسهر المؤسسة على تطوير خبرتها حول سياسة الابتكار، والتحديث الدائم لتقديم منتجات عالية الجودة للمستهلكين بأفضل الأسعار وتطوير الأنشطة التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وصحة وسلامة المستهلكين.

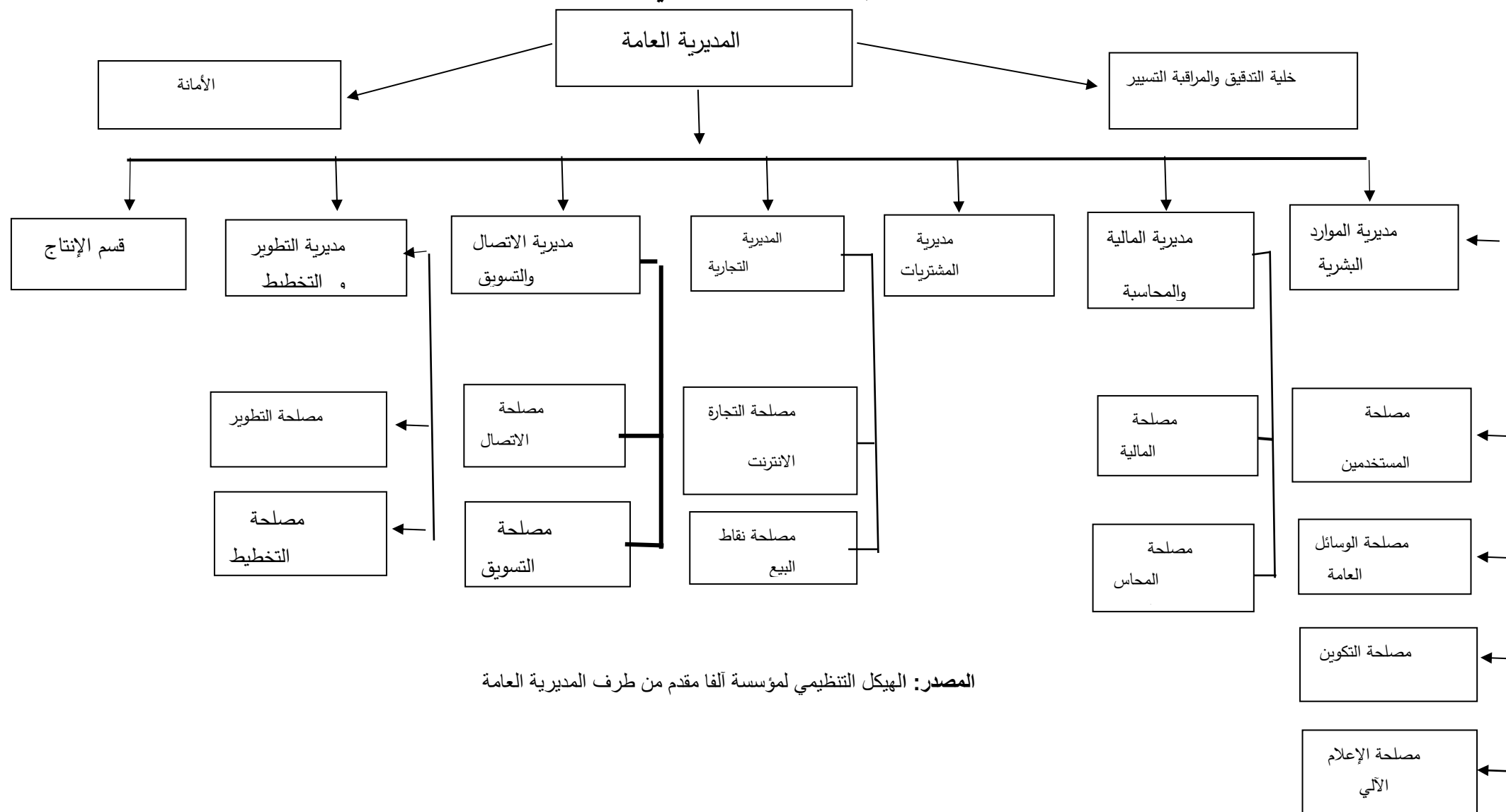
تضمن مؤسسة ألفا مطابقة وجودة وفعالية منتجاتها التجميلية حيث تتضمن قائمة المنتجات ما يلي:

- معجون أسنان.
- مستحضرات للوجه والأيدي
- كريمات لإزالة الشعر.
- صابون مضاد للبكتيريا.
- صابون سائل.

- زيوت للشعر.
- فازلين.
- عطور للنساء والرجال.

الفرع الثاني - الهيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل رقم 3-11: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ألفا



1. **المديرية العامة:** المدير العام للمؤسسة هو المسؤول الأول على كل ما يتعلق بالمؤسسة، يسهر على السير الحسن لمختلف مديريات المؤسسة، ويهتم بشؤونها الداخلية والخارجية.
2. **الأمانة 1:** تتمثل مهامها في:
 - كتابة المراسلات.
 - استقبال المكالمات الهاتفية.
 - تسيير مواعيد المدير.
 - تسجيل المراسلات الصادرة والواردة.
 - استقبال الضيوف وتوجيههم.
3. **خلية التدقيق ومراقبة التسيير:** تابعة مباشرة للمديرية العامة تتمثل أهم مهامها في:
 - القيام بإعداد برامج تدقيق مختلفة طوال السنة.
 - تدقيق الحسابات.
 - مراقبة مدى احترام الإجراءات الداخلية للمؤسسة.
 - مراقبة تسيير المؤسسة.
 - مراقبة مدى احترام المؤسسة لمختلف القوانين.
4. **مديرية الموارد البشرية:** تتكون من أربع مصالح:
 - ❖ مصلحة المستخدمين.
 - ❖ مصلحة الوسائل العامة.
 - ❖ مصلحة التكوين.
 - ❖ مصلحة الإعلام الآلي.

تتمثل أهم مهامها في:

- تسيير شؤون المستخدمين من توظيف، عطل، تقاعد، أجور.
- إعداد البرامج التكوينية وتخطيطها.
- توفير كل الوسائل المادية اللازمة: مكاتب، هاتف...
- تسيير كل الشؤون المتعلقة بالإعلام الآلي والحاسوب: إصلاح العطب، تحميل برامج....
- 5. مديرية المالية والمحاسبة: تتكون من مصلحتين:

- مصلحة المالية.

- مصلحة المحاسبة.

تتمثل أهم مهامها في:

- الإشراف على الشؤون المالية للمؤسسة.
- إعداد مؤشرات التسيير المالي وتحليلها.
- التنسيق بين المحاسبة والمالية.
- مسك الدفاتر المحاسبية، وإعداد القوائم المالية.
- إعداد مختلف التصريحات الجبائية وشبه الجبائية.
- تسيير العلاقات مع إدارة الضرائب، البنوك، الضمان الاجتماعي.
- 6. مديرية المشتريات: تهتم بكل احتياجات المؤسسة من المشتريات سواء كانت للاستغلال أو مشتريات أخرى خاصة بمصالح أخرى.
- متابعة عملية الاستيراد.
- تسيير المخزون من المشتريات بكل أنواعها.

7. المديرية التجارية: تتكون من مصلحتين:

- مصلحة البيع عن طريق الانترنت.

- مصلحة البيع عن طريق نقاط البيع.

مهامها:

- رسم السياسة التجارية العامة للمؤسسة.
- جذب الزبائن واستقبالهم.
- التفاوض مع الزبائن.
- تسويق منتجات المؤسسة عبر نقاط البيع وعبر الانترنت.
- تحرير الفواتير.

8. مديرية الاتصال والتسويق: تتكون من مصلحتين:

- مصلحة الاتصال.
 - مصلحة التسويق.
- تهتم برسم السياسة الترويجية لمنتجات المؤسسة وكذا بكل ما يتعلق بالدعاية والإشهار.

9. مديرية التطوير والتخطيط: تتكون من مصلحتين:

- مصلحة التطوير.
- مصلحة التخطيط.
- وضع مختلف البرامج التنموية للمؤسسة.
- السهر على تطوير نوعية المنتجات وجودتها.
- دراسة السوق وتطوراتها.
- متابعة التشريعات الجديدة.
- تسيير العلاقات مع الهيئات المسؤولة على مراقبة النوعية.

10. مديرية الإنتاج: أهم وظائفها:

- توفير المنتجات المتمثلة في مستحضرات التجميل والرعاية الجسدية في مختلف الأحجام بالكميات المطلوبة.
- مراقبة المنتج ومدى مطابقته للمعايير المحددة.
- تتكون من مصلحتين:
- وحدة الإنتاج.
- مصلحة مراقبة الإنتاج.

المطلب الثاني: إجراء مهمة تدقيق جبائي على مستوى مؤسسة ألفا

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى إجراءات ومراحل التدقيق الجبائي، ابتداء من مرحلة الإعداد والتحضير وصولاً إلى مرحلة إعداد التقرير التي يحتوي على التوصيات الوقائية والعلاجية.

الفرع الأول: مرحلة الإعداد والتحضير:

تعتبر أول مرحلة من مراحل التدقيق الجبائي حيث تسمح هذه المرحلة بمعرفة مختلف التفاصيل الخاصة بالمؤسسة من كل النواحي: من الناحية القانونية، الاقتصادية، الجبائية وحتى النواحي الفنية للمؤسسة وذلك من خلال عدة خطوات أهمها:

- التعرف على الجوانب العامة للمؤسسة.
 - التعرف على التزامات المؤسسة.
 - التعرف على الوضعية الجبائية السابقة للمؤسسة.
 - الاطلاع على مختلف الاتفاقيات الرئيسية.
- أولاً: التعرف على الجوانب العامة للمؤسسة:** تعتبر أول خطوة من مرحلة الإعداد وذلك بتحضير البطاقة التقنية للمؤسسة:

- الشكل القانوني للمؤسسة: مؤسسة ذات مسؤولية محدودة SARL.
- رأسمال المؤسسة: 2 900 000 د.ج عند الإنشاء.
- النشاط الرئيسي للمؤسسة: إنتاج مستحضرات التجميل.
- عنوان المؤسسة: الطريق [REDACTED].
- رقم التعريف الجبائي: 680 52 [REDACTED] 00 1 [REDACTED]
- تاريخ بداية النشاط: 2013
- عدد الموظفين: 150 موظف.

شكل المؤسسة القانوني عبارة عن مؤسسة ذات مسؤولية محدودة SARL مكونة من ثلاثة شركاء: شريكين جزائريين وشريك تونسي، يقسم رأسمالها حسب النسب التالية:

- 26% الشريك الجزائري الأول.
- 25% الشريك الجزائري الثاني.
- 49% الشريك التونسي.

ثانيا: التعرف على التزامات المؤسسة:

تخضع المؤسسة إلى نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي وتلتزم المؤسسة بمسك محاسبة منتظمة وفق القوانين والأنظمة السارية وخلال تواجدنا بالمؤسسة لاحظنا وجود:

- دفتر الجرد: موقع ومصادق عليه من طرف قاضي المحكمة، ويحتوي على الميزانية: أصول، خصوم، حساب النتائج للسنوات: من سنة 2015 إلى غاية 2022 /12/31.
- الدفتر العام: موقع ومصادق عليه من طرف قاضي المحكمة، يحتوي على التسجيلات المحاسبية للسنوات: 2015 إلى 2020.
- دفتر الأجور: موقع ومصادق عليه من طرف قاضي المحكمة، يحتوي على الأجور من 2015/01/01 إلى غاية 2022 /12/31.

كما لاحظنا وجود مختلف الوثائق والمبررات منها: فواتير الشراء، فواتير البيع، شيكات... الخ.

بما أن المؤسسة خاضعة للنظام حسب الربح الحقيقي فهي تخضع ل:

TVA : بمعدل 19%

TAP : بمعدل 1% مخفض.

IBS : بمعدل مخفض 19%

IRG Associé : بمعدل 15%

تقوم المؤسسة بالالتزام بكل هذه الضرائب والرسوم من خلال اكتتاب التصريحات الشهرية G50

وكذا التصريحات السنوية ومختلف التصريحات الأخرى.

ثالثا: التعرف على الوضعية الجبائية السابقة للمؤسسة:

من خلال دراستنا لملف المؤسسة الجبائي، لم تخضع المؤسسة لرقابة جبائية معمقة منذ بداية نشاطها إلا

أنها تعرضت إلى رقابة على الوثائق Contrôle sur pièces سنة 2019.

وكانت نتائجها تحميل المؤسسة تكاليف جبائية إضافية تقدر ب: 504.1361 د.ج من خلال تحرير

جدول تسوية فردي رقم 150 /19.

كما قامت مفتشية الضرائب بإرسال طلب معلومات، وتوضيحات حول بعض المشتريات، والتي كانت كلها مبررة.

من خلال دراسة وتحليل مختلف التصريحات الجبائية للسنوات 2020، 2021، 2022، يمكن إعطاء

نظرة حول المبالغ المدفوعة سنويا من مختلف الضرائب والرسوم الموضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم 3-10: اشتراكات مؤسسة الفا من الضرائب والرسوم

نوع الضريبة أو الرسم	2020	2021	2022
IBS	2 968 963	5 842 188	29 217 251
IRG S	1 506	397 846	2 171 309
TAP	827 566	4 575 271	16 214 535
TVA	-	5 899 136	31 951 205
المجموع	3 798 035	16 714 441	79 554 300

المصدر: من إعداد الطالبة

كما يمكن تلخيص تطور رقم أعمال المؤسسة وأرباحها خلال السنوات المتعلقة بالدراسة في الجدول الموالي:

جدول رقم 3-11: تطور رقم الأعمال وأرباح المؤسسة

التعيين	2020	2021	2022
رقم الأعمال	82 756 594	429 488 250	1 322 659 631
الأرباح المحققة	15 626 122	30 748 360	153 775 003

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مقدمة من المؤسسة

حققت المؤسسة رقم أعمال يقدر ب 82 756 594 د.ج سنة 2020، 429 488 250 د.ج سنة 2021، لتقفز إلى 1 322 659 631 د.ج خلال سنة 2022.

نلاحظ تطورا ملحوظا لرقم الأعمال خلال السنوات: 2020، 2021، 2022 رغم أن الوضع الاقتصادي بالنسبة لمؤسسات أخرى كان العكس خلال هذه الفترة بسبب جائحة كورونا (كوفيد 19) إلا أن مؤسسة ألفا حققت نتائج إيجابية.

يرجع تحقيق هذه النتائج الإيجابية إلى اعتماد المؤسسة على إستراتيجية تسويق جديدة ألا وهي البيع عبر الانترنت. التي كانت سببا في ازدياد الطلب على المنتجات بالتالي زيادة الإنتاجية التي أدت بدورها إلى زيادة رقم الأعمال المحقق.

أما بالنسبة للنتائج المحققة خلال نفس السنوات فكانت على التوالي: 15 626 122 د.ج،

30 748 360 د.ج، 153 775 003 د.ج.

نلاحظ ارتفاع مستمر للأرباح المحققة خلال السنوات 2020، 2021، 2022 نتيجة الزيادة في رقم الأعمال المحقق لنفس السنوات.

الفرع الثاني: مرحلة التنفيذ: تتضمن مرحلة التنفيذ خطوتين أساسيتين هما:

- تقييم نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالجانب الجبائي.
- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة.

أولاً: تقييم نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالجانب الجبائي:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلي من أهم الخطوات العملية للتدقيق الجبائي، حيث يسمح لنا هذا الأخير من الحصول على نظرة عامة حول طريقة تسيير المؤسسة للجانب الجبائي.

إن تقييم نظام الرقابة الخاص بمؤسسة ألفا يسمح لنا من التأكد من سلامة ومصادقية المعلومات الجبائية وكذا التحقق من فعالية الإجراءات الأمنية التي تقوم بها المؤسسة لتسيير أخطارها الجبائية.

من جهة أخرى فإن نتائج تقييم الرقابة تسمح لنا بتحديد حجم الفحوصات، ونوع العمليات التي سوف نقوم بها خلال الخطوة الموالية ألا وهي تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة.

بهدف تقييم نظام الرقابة الداخلي لمؤسسة ألفا، قمنا بصياغة استبيان يحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها ب: " نعم " أو " لا " من طرف مدير المحاسبة والمالية بالمؤسسة عن طريق المقابلة حيث يمتلك هذا الأخير خبرة مهنية تقدر ب 06 سنوات.

جدول رقم 3-12 تقييم نظام الرقابة الداخلي من الناحية الجبائية

1- مصلحة الجبائية:

رقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظة أخرى
01	هل توجد مصلحة الجبائية في المؤسسة؟		X	تُسيّر جبائية المؤسسة من طرف مديرة المالية والمحاسبة، مصلحة المحاسبة.
02	هل يوجد موظفون مؤهلون في الجانب الجبائي في المؤسسة؟	X		محاسبو المؤسسة لديهم معلومات في المجال الجبائي.

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

03	هل عدد الموظفين القائمين على الشؤون الجبائية كاف في المؤسسة؟	X	
04	هل يخضع القائمون على المسائل الجبائية لتكوينات لتحسين معارفهم ومواكبة التطورات الحاصلة في التشريعات؟	X	
05	هل يوجد توزيع وتحديد للمهام الخاصة بكل موظف في الجانب الجبائي؟	X	
06	هل توجد إجراءات مكتوبة للتسيير الجبائي في المؤسسة؟	X	
07	هل تحترم المؤسسة تطبيق هذه الإجراءات الكتابية؟	X	لا توجد إجراءات مكتوبة.

2- الجانب المحاسبي:

رقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات أخرى
08	هل تقوم المؤسسة بمسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية؟	X		
09	هل تحترم المؤسسة القواعد الشكلية وقواعد المضمون لطريقة مسك الدفاتر؟	X		
10	هل مسك المحاسبة في المؤسسة موافق لتعليمات النظام المحاسبي المالي؟	X		
11	هل تقوم المؤسسة بإعداد كل القوائم المالية والمحاسبية وكذا المقاربات البنكية؟	X		
12	هل توجد إجراءات تسمح بضمان تسجيل كل المقبوضات والمدفوعات؟	X		
13	هل توجد إجراءات مكتوبة تسمح بضمان أن كل المقبوضات والمدفوعات المسجلة مؤيدة بوثائق ثبوتية؟	X		

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

14	هل توجد إجراءات تسمح بضمان أن المستندات المبررة للتسجيلات المحاسبية تتوافق مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها؟	X	
15	هل يوجد نظام معلوماتي فعال يسمح بدمج العامل الجبائي في تسيير المؤسسة؟	X	

3-الالتزامات الجبائية:

رقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات أخرى
16	هل توجد إجراءات مكتوبة لمراقبة صحة وسلامة التصريحات الجبائية؟		X	
17	هل توجد عملية التوقيع والمصادقة على التصريحات من قبل مسؤول قبل اكتتابها؟	X		
18	هل توجد رزنامة لوضع التصريحات؟	X		
19	هل تحترم المؤسسة الآجال المحددة في رزنامة التصريح؟	X		غالبا نعم، لكن أحيانا قد تلجأ إلى التأجيل
20	هل توجد رزنامة لدفع مختلف الضرائب والرسوم المستحقة؟		X	
21	هل تحترم المؤسسة رزنامة الدفع المحددة؟		X	عند وجود عجز في خزينة المؤسسة تقوم المؤسسة بتأجيل الدفع.

3- المراقبة

رقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات أخرى
22	هل يوجد قسم للتدقيق الداخلي؟	X		
23	هل تقوم المؤسسة بفحوصات دورية لتصريحاتها الجبائية وبفحص الوضعية الجبائية ككل؟		X	

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

24	هل تقوم المؤسسة بإعداد وتحليل المؤشرات الجبائية؟	X	
25	هل تقوم المؤسسة بإعداد خريطة الأخطار الجبائية؟	X	
26	هل تستعين المؤسسة بخدمات المستشار الجبائي الخارجي؟	X	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مقابلات مع مدققين في مكاتب خارجية تمت الإجابة على قائمة الأسئلة لتقييم نظام الرقابة الداخلي من طرف مدير قسم المحاسبة والمالية في مؤسسة ألفا عن طريق المقابلة.

من خلال هذه الأجوبة يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلي عن طريق عرض نقاط القوة ونقاط الضعف.

أ. **نقاط القوة:** يمكن تلخيص نقاط القوة فيما يلي:

1. وجود عدد كاف من الموظفين القائمين على مسك المحاسبة ولديهم معلومات في الجانب الجبائي في المؤسسة.
2. تقوم المؤسسة بمسك كل الدفاتر الإلزامية مع احترام القواعد الشكلية وقواعد المضمون في طريقة مسكها.
3. تقوم المؤسسة بإعداد مختلف القوائم المالية بالاستناد إلى تعليمات النظام المحاسبي المالي.
4. وجود رزنامة جبائية للتصريح في الآجال المحددة.

ب. **نقاط الضعف:** رغم وجود نقاط قوة عديدة في نظام الرقابة الداخلي إلا أنه يعاني من بعض النقائص منها:

1. عدم وجود مصلحة خاصة بالجباية على مستوى المؤسسة، محاسبو المؤسسة هم القائمون على تسيير المسائل الجبائية.
2. عدم وجود إجراءات مكتوبة للتسيير الجبائي في المؤسسة.
3. عدم وجود إجراءات مكتوبة تسمح بضمان تسجيل كل المقبوضات والمدفوعات، وضمان وجود وثائقها الثبوتية.

4. عدم وجود رزنامة خاصة بدفع مختلف الضرائب المستحقة مما يعرضها إلى تحمل غرامات في الدفع.
5. عدم وجود نظام معلوماتي يدمج العامل الجبائي في تسيير المؤسسة
6. لا تقوم المؤسسة بفحوصات دورية لتصريحاتها الجبائية كما لا تقوم بإعداد المؤشرات الجبائية، او خريطة الأخطار الجبائية.
7. لا تقوم المؤسسة بدورات تكوينية لموظفيها لتحسين معارفهم في الجانب الجبائي ومواكبة التطورات الحاصلة في التشريعات.
8. لا تلجأ المؤسسة إلى خدمات المستشار الجبائي الخارجي.

ثانيا: تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:

ا. مطابقة طريقة مسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية:

أ. القاعدة العامة:

ينص القانون التجاري في مادتيه 09 و 10 على وجوب مسك دفتر اليومية العام من قبل أي شخص معنوي، ويسجل فيه كل عمليات المؤسسة يوما بيوم، أو يقوم بتلخيص نتائج هذه العمليات شهريا على الأقل شرط الاحتفاظ بجميع المستندات التي تسمح بالتحقق من هذه العمليات يوما بيوم. كما ينص في نفس المادتين على مسك دفتر الجرد الذي يتضمن كل حسابات الميزانية وحسابات النتائج السنوية.

يجب التصديق على هذه الدفاتر المحاسبية وتوقيعها بالأحرف الأولى من قبل قاضي المحكمة بالشكل العادي وتحديثها.

يتم الاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات من تاريخ تسجيل آخر إدخال، يجب تسجيل الإدخالات بتسلسل زمني بدون فراغات أو تغيير من أي نوع أو نقل في الهوامش.

ب. الملاحظة:

1. وجود كل الدفاتر المحاسبية الإلزامية موقعة ومصادق عليها من طرف المحكمة.
2. دفتر الجرد يتضمن العمليات المحاسبية إلى غاية 31 / 12 / 2022.
3. الدفتر العام غير محين، لم نلاحظ وجود تسجيل العمليات المحاسبية لسنة 2021 و 2022.

II. تحليل المعطيات المحاسبية المتعلقة بمخزون المواد الأولية ومخزون المنتجات التامة الصنع.

أ. القاعدة العامة:

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

يجب أن يكون للمعلومات المسجلة في التصريحات الجبائية المتعلقة بحركة مخزونات المواد الأولية والمنتجات التامة الصنع مصدر محاسبي مع التسجيلات التي تعبر عن العمليات اليومية. يتمثل مصدر هذه المعلومات في اليوميات المساعدة.

كما يجب مراقبة الجرد المادي لمخزونات المواد الأولية وكذا المنتجات التامة، وإضفاء الطابع الرسمي عليها من أجل السماح بإنشاء ميزانية مادية للمؤسسة Bilan matière.

ب. الملاحظة:

1. إن مراجعة اليوميات المساعدة: المشتريات، المخزون وكذا دفتر الأستاذ للمبيعات ومقارنتها مع المعطيات المصرح بها في الميزانية الجبائية والتصريح الشهري G50 يظهر أن:
 - المبالغ المسجلة في المبيعات تظهر بشكل مفصل حسب نوع المنتج المباع في حين حركة المخزونات للمنتجات التامة تظهر في شكل مبالغ عامة مسجلة نهاية كل شهر.
 - كذلك بالنسبة للمواد الأولية المستهلكة فهي غير مفصلة حسب نوع المادة في يومية المخزون.
2. عدم قيام المؤسسة بإنشاء الميزانية المادية التي تعبر عن حركة مخزونات المواد الأولية، وكذا مخزونات المنتجات التامة.
3. عدم قيام المؤسسة بعملية الجرد المادي كل فترة.
4. إن إعادة تأسيس مشتريات المواد الأولية من خلال الأخذ بعين الاعتبار الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالمشتريات والمحسومة في التصريح الشهري G50 ومقارنتها بمدخلات المخزون المسجلة في حسابات 31/ 381 أدى إلى وجود فروقات في قيمة المشتريات كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 3-13: إعادة تأسيس المشتريات

التعيين	2020	2021	2022
مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة على المشتريات المخزنة A	15 764 338	69 103 719	177 893 736
مشتريات (قاعدتها TVA) B= A/19%	82 970 201	363 703 785	936 282 822
مشتريات حسب اليومية C	81 615 980	361 780 454	933 522 251

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

2 760 571	1 923 331	1 354 221	الفرق في المشتريات D= B-C
-----------	-----------	-----------	------------------------------

المصدر: من إعداد الطالبة

تعتبر هذه الفروقات في حالة عدم التبرير كمشتريات غير مصرح بها تقوم الإدارة الجبائية بتحويلها إلى رقم أعمال غير مصرح به خاضع ل: TVA , TAP,IBS,IRG

5. عند القيام بإعادة تأسيس المنتجات التامة من خلال إضافة المبلغ الدائن المسجل في حساب 31 مواد أولية مخزنة إلى باقي التكاليف المباشرة المسجلة في حساب النتائج، لاحظنا وجود فرق في المبالغ المسجلة في حساب 355 مدين والموضح في الجدول التالي:

جدول رقم:3- 14 إعادة تأسيس المنتجات المخزنة

التعيين	2020	2021	2022
ح 31 دائن (أو ح/ 601 مدين)	/	376 189 411	644 628 827
تكاليف مباشرة حسب جدول النتائج	/	41 787 992	540 048 726
تكلفة الإنتاج المعاد تأسيسها	/	417 977 403	1 184 677 553
تكلفة الإنتاج المسجلة في ح/ 35 مدين	/	315 255 466	996 326 576
الفرق في الإنتاج المخزن	/	102 721 937	188 350 977

المصدر: من إعداد الطالبة

يعتبر هذا الفرق كمنتجات تامة غير مصرح بها، في حالة مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، يتم تحويلها إلى رقم أعمال خاضع ل: IRG,IBS,TAP,TVA

III. تحليل المعطيات المحاسبية الأخرى

1. إن التدقيق الجبائي لميزان المراجعة للسنوات: 2020، 2021، 2022 أظهر وجود حسابات انتقالية انتظرية ح/ 47 غير مرصدة إلى غاية سنة 2022 موضحة فيما يلي:

أ. يظهر ميزان المراجعة وجود حسابات انتظرارية في جانب الدائن غير مرصدة إلى غاية 2022/12/31 كما يلي:

جدول رقم 3-15 الحسابات الانتظرارية الدائنة غير مرصدة

التعيين	2020	2021	2022
ح/ 47 حسابات انتظرارية دائنة غير مرصدة.	953 370	633 340	785 953

المصدر: من إعداد الطالبة

تعتبر هذه الأرصدة الدائنة إيرادات غير معروفة، خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

ب. يظهر ميزان المراجعة وجود حسابات انتظرارية في جانب المدين غير مرصدة إلى غاية 2022/12/31 كما يلي:

جدول رقم 3-16: الحسابات الانتظرارية مدينة غير مرصدة

التعيين	2020	2021	2022
ح/ 47 حسابات انتظرارية مدينة غير مرصدة	1 523 215	1 321 604	2 441 312

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

تعتبر هذه الأخيرة كاقطاعات من الخزينة غير مبررة خاضعة للضريبة IRG / Associé

2. إن التدقيق الجبائي ليومية صندوق المساعدة، أظهرت وجود مدفوعات خاصة بفواتير موردين تفوق مبالغها 1 000 000 د.ج قيمة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة الموافق لهذه الفواتير غير قابلة للاسترجاع وذلك بتطبيق تعليمات المادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال CTCA، وهي موضحة فيما يلي:

جدول رقم 3-17 : الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للاسترجاع

التعيين	2020	2021	2022
TVA غير قابلة للاسترجاع	459 700	458 046	771 854

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

3. التدقيق الجبائي لميزان المراجعة يظهر وجود تسبيقات زبائن ح/ 419 مدين خلال السنوات 2020، 2021، 2022 بمبلغ: 20 000 000 د.ج، بتحليل هذا الحساب ترجع نشأة هذا المبلغ إلى سنة 2018، أي أنه لم يرصد منذ 2018.

إن فحص المستندات دل على وجود سندات تسليم، وبالتالي يجب ترصيد حسابات تسبيقات الزبائن لأن الحدث المنشئ لأنشطة الإنتاج هو التسليم القانوني أو المادي.

4. يظهر حساب 4551 شركاء - الحسابات الجارية رصيد مدين بمبلغ 9 765 000 دج خلال سنة 2022.

غير أن هذا الحساب جبائيا لا بد أن يكون دائئا، وفي حالة رصيد مدين يعتبر كإقتطاعات من خزينة المؤسسة خاضعة ل IRG/ Dividende.

5. يظهر حساب 757 منتجات استثنائية عن التسيير مبلغ 1 856 000 دج ناتج عن عملية بيع سيارتين سياحيتين فاقت فترة شرائهما 5 سنوات، إلا أنه تم إخضاع المبلغ كله للضريبة على أرباح الشركات عوض إخضاع 35% من الأيراد فقط .

6. إن دراسة الجدول رقم 09 من الميزانية الجبائية أي جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية أظهر تسجيلا محاسبيا لمؤونة تم تشكيلها خلال سنة 2020 وتم استرجاعها جبائيا في جدول 9 خلال نفس السنة، هذه المؤونة برر تشكيلها سنة 2021 لكن لم يتم تخفيضها من الربح الجبائي في جدول 9 لسنة 2021 علما أن قيمة المؤونة تقدر ب 5 890 000 دج.

IV. تحليل التكاليف:

أ. القاعدة العامة:

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

لتحديد النتيجة الجبائية، ومع مراعاة الشروط الأخرى المنصوص عليها في ق ض م، يخضع خصم الأعباء بمختلف أنواعها لاستيفاء الشروط الآتية¹:

- يجب أن يصرف العبء في المصلحة المباشرة للاستغلال ويكون مرتبطا بالتسيير العادي للمؤسسة.
- يجب أن يكون العبء فعليا ومبررا بالمستندات الثبوتية المحررة قانونيا.
- يجب أن يؤدي العبء إلى انخفاض صافٍ للأصول.

- يجب أن يقيد العبء محاسبيا، ويدرج في نتيجة السنة المالية المطابقة لالتزامه.

ب. الملاحظة:

1. التسجيل في ح 658 لسنة 2020 لتكاليف مرتبطة بسنوات سابقة (2018 - 2019) بمبلغ 751 340 2 د ج، هذه التكاليف غير قابلة للخصم جبائيا.
2. يتضمن حساب 657 أعباء التسيير الجاري الاستثنائية لسنة 2021 مبالغ دون وجود أوراق ثبوتية، تقدر هذه المبالغ ب 3 815 341 هذه الأعباء غير قابلة للخصم جبائيا.
3. معاينة لوثائق ثبوتية لتكاليف مختلفة خلال السنوات: 2020، 2021 و 2022، هذه الوثائق أو المبررات (Bons) لم يتم إعدادها وفقا للطريقة التي تم وصفها في المرسوم رقم 05/ 468 الصادر في 10 - 10 - 2005.

تتمثل مختلف هذه الأعباء فيما يلي:

جدول رقم: 3- 18 الأعباء غير مبررة (BONS)

التعيين	2020	2021	2022
ح/ 623 الإشهار والنشر	250 000	291 351	301 354
ح/ 624 نقل السلع والنقل الجماعي	580 000	340 320	459 636
ح/ 625 التنقلات والمهمات	1 002 315	889 340	810 920

¹ المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024

180 350	161 700	105 000	ح/ 626 مصاريف البريد
1 752 260	1 682 711	1 937 315	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

4. تعتبر غير قابلة للخصم الأعباء التي تم تسديدها نقداً، والتي يفوق مبلغ الفاتورة فيها 1 000 000 دج، وذلك حسب المادة 169 - 1 من قانون الضرائب المباشرة. تتمثل هذه الأعباء في:

جدول رقم 3-19: ملخص الأعباء الغير قابلة للخصم

التعيين	2020	2021	2022
ح/ 611 النقاول العام	1 215 126	/	1 528 001
ح/ 615 صيانة وتصليليات	/	1 320 222	1 415 050
ح/ 613 الإيجارات	1 204 350	1 090 550	1 119 340
المجموع	2 419 476	2 410 772	4 062 391

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

5. بالإضافة إلى نصيب الشركاء في رأسمال الشركة، وضع شريك أول مبالغ مالية تحت تصرف الشركة مقابل فوائد ممنوحة له، لكن المؤسسة لم تسجل هذه الفوائد كأعباء قابلة للخصم، وذلك خلال سنة 2021، قدرت قيمة هذه المبالغ: 3 165 201، وقدّر معدل الفائدة المطبق في البنك ب 5%.

6. التسجيل في حساب ح/ 628 اهتلاك، مخصصات اهتلاك للسيارتين السياحيتين خلال 2020 و 2021 تفوق قيمة شرائها 2 800 000 دج في حين أن الحد الأقصى المسموح به قانوناً 1 000 000 دج أي تسجيل مخصصات الاهتلاك في حدود 200 000 دج سنوياً، يتم استرجاع الفارق إلى النتيجة الجبائية على الصورة الآتية:

جدول رقم 3 - 20 : فرق الاهتلاك المسترجع

التعيين	2020	2021
قيمة الاهتلاك المحاسبي	560 000	560 000
قيمة الاهتلاك الجبائي	200 000	200 000
الفرق	360 000	360 000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

V. تحليل رقم الاعمال: (الإيرادات)

أ. القاعدة العامة:

1. يجب تسجيل كل عمليات البيع: بالتجزئة أو الجملة.
2. يجب مراعاة الشروط الشكلية التي ينص عليها القانون عند إعداد الفواتير المتمثلة في:
 - ❖ رقم التعريف الإحصائي.
 - ❖ رقم التعريف الجبائي.
 - ❖ رقم السجل التجاري.
 - ❖ تاريخ ومكان إعدادها.
 - ❖ تعيين طبيعة العملية.
 - ❖ الكمية، سعر الوحدة، مبلغ الفاتورة خارج الرسم.
 - ❖ معدل الرسم على القيمة المضافة.
 - ❖ مبلغ الفاتورة بكل الرسوم.
 - ❖ نوع تسديد الفاتورة.
 - ❖ التوقيع والختم.
3. يجب احترام الحدث المنشئ للتصريح كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم: 3-21 الحدث المنشئ

التعيين	TVA		TAP	IBS
بيع / شراء	التسليم المادي أو القانوني		التسليم المادي أو القانوني	التسليم القانوني (الفوترة)
خدمات	القبض		القبض	التسليم القانوني (الفوترة)

المصدر: بناء على المواد: 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال 2024

221 من قانون الضرائب المباشرة.

ب. الملاحظة:

1. تم تسجيل كل عمليات البيع محاسبيا.
2. تتضمن كل الفواتير الشروط الشكلية المنصوص عليها.
3. تحترم المؤسسة الحدث المنشئ لكل من الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، ألا وهو: الفوترة / التسليم القانوني.
4. تسجيل تأخر في التصريح الشهري لعمليات البيع موضحة فيما يلي:

جدول رقم 3-22: تأخر في التصريحات الشهرية G50

التعيين	2020	2021	2022
تأخر شهر فيفري صرح به في شهر جوان.	1 346 263	/	/
تأخر في شهر مارس صرح به في شهر جوان.	1 551 204		

1 883 901		تأخر في شهر أفريل صرح به في شهر جوان.
/	2 404 317	تأخر في شهر أوت صرح به في شهر أكتوبر.
/	/	تأخر في شهر سبتمبر صرح به في شهر نوفمبر.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية على مستوى مؤسسة ألفا
بعد تنفيذ إجراءات التدقيق وتحديد مناطق الخطر واستخراج النقائص المسجلة في الجانب الجبائي، سوف نقوم بإبراز مساهمة التدقيق في تحسين تسيير الأخطار الجبائية من خلال تقييم حجم الخطر المسجل على مستوى مؤسسة ألفا، تصنيف هذه الأخطار ومعرفة مصادرها وأخيرا تقديم توصيات ذات طابع علاجي ووقائي للتعليل من آثار هذه الأخطار.

الفرع الأول: تقييم الأخطار الجبائية

قبل التطرق إلى تقييم حجم الأخطار الجبائية يجب حساب كل من رقم الأعمال المعاد تأسيسه (المصحح) ، وكذا الربح المعاد تأسيسه (المصحح).
أولا: حساب رقم الأعمال المعاد تأسيسه
يتكون رقم الأعمال المعاد تأسيسه حسب ما تم عرضه في المطلب السابق من:

- المشتريات المعاد تأسيسها
 - الفرق في الإنتاج المخزن غير مبرر
 - الحسابات الانتظرية غير مرصدة
 - تسبيقات الزبائن غير مرصدة
- ويتم حسابه مثلما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 3-23: رقم الأعمال المعاد تأسيسه

التعيين	2020	2021	2022
المشتريات المعاد تأسيسها	1 354 221	1 923 331	2 760 571
فرق في الإنتاج المخزن	-	102 721 937	188 350 977
الهامش المصرح به	1,39	1.14	2.05
رقم الأعمال المعاد تأسيسه 1	1 882 367	119 295 605	391 778 673
حسابات انتظرية	953 370	633 340	785 953
تسبيقات زبائن غير مرصدة	-	-	20 000 000
رقم الأعمال المعاد تأسيسه 2	953 370	633 340	20 785 953
رقم الأعمال الكلي المعاد تأسيسه	2 835 737	119 928 945	412 564 626

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

ثانيا: حساب الربح المعاد تأسيسه

يتم إعادة حساب الربح المعاد تأسيسه انطلاقا من رقم الأعمال المعاد تأسيسه في الجدول السابق مطروحا منه كل: (من قيمة المشتريات خارج الرسم، قيمة فرق الإنتاج غير مبرر، مبلغ الرسم على النشاط المهني) ومضافا إليه مختلف التكاليف التي تم رفضها جبائيا مثلما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 3-24: الربح المعاد تأسيسه

التعيين	2020	2021	2022
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	2 835 737	119 928 945	412 564 626
(-) المشتريات	1 354 221	1 923 331	2 760 571

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

188 350 977	102 721 937	-	(-) فرق الإنتاج المخزن
4 125 646	1 199 289	28 357	(-) رسم على النشاط المهني
-	-	2 340 751	(+) تكاليف سنوات سابقة
-	3 815 341	-	(+) تكاليف بدون وثائق ثبوتية
1 752 260	1 682 711	1 937 315	(+) تكاليف وثائقها الثبوتية غير مطابقة
4 062 391	2 410 772	2 419 476	(+) أعباء تم تسديدها نقدا
-	360 000	360 000	(+) مخصصات اهتلاك غير قابلة للخصم
223 142 083	22 353 162	8 510 700	الربح المعاد تأسيسه.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

ثالثا: تقييم الأخطار الجبائية

بعد حساب كل من رقم الأعمال المعاد تأسيسه والربح المعاد تأسيسه، يمكننا معرفة حجم الخطر الجبائي وتقييمه في حال تعرض المؤسسة إلى رقابة جبائية وذلك من خلال حساب كل الحقوق الإضافية الواجبة الدفع من مختلف الضرائب والرسوم وكذا حساب العقوبات المترتبة عنها كما هو موضح فيما يلي:

1. تقييم حجم الأخطار فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA

يتمثل حجم الخطر المتعلق بالرسم على القيمة المضافة في التكاليف الإضافية الناجمة عن إعادة تأسيس رقم الأعمال وكذا قيمة الحقوق والعقوبات الناتجة عن إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع بالإضافة إلى العقوبات المطبقة نتيجة التأخير في التسديد مثلما هو مبين في الجداول التالية:

❖ حقوق TVA على رقم الأعمال المعاد تسييسه

جدول رقم 3- 25 : حقوق TVA على رقم الأعمال المعاد تأسيسه

التعيين	2020	2021	2022
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	2 835 737	119 928 945	412 564 626
معدل الرسم على القيمة المضافة	%19	%19	%19
حقوق TVA	538 790	22 786 499	78 387 279
عقوبات 25%	134 697	5 696 624	19 596 819
المجموع	673 487	28 483 124	97 984 098

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول الموضح أعلاه، نلاحظ أن حجم الخطر الجبائي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة كبيرا جدا بالنظر إلى قيمة التكاليف الإضافية من حيث الحقوق والعقوبات التي يجب على المؤسسة دفعها في حال تعرضها إلى رقابة جبائية نتيجة عدم امتثالها للقوانين السارية حيث بلغت للسنوات 2020، 2021، و2022 على التوالي: 673487 دج، 28 483 124 دج، 97 984 098 دج. يصنف هذا الخطر في درجة عالية الخطورة ويعود السبب الأساسي الذي أدى إلى تشككه إلى عدم حساب قيمة الإنتاج المخزن بطريقة صحيحة منه وجب التركيز على كيفية تقييم المنتجات وكذا مراقبة حركتها.

❖ الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للاسترجاع

جدول رقم 3-26: الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للاسترجاع

التعيين	2020	2021	2022
TVA غير قابلة للاسترجاع	459 700	458 046	771 854
عقوبات 25%	114 925	114 511	192 963
المجموع	574 625	572 557	964 817

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

❖ عقوبات على التأخر في التسديد TVA

يتم تطبيق عقوبة التأخر عن دفع الحقوق المستحقة بنسبة 25% من مبلغ الحقوق كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم: 3-27 عقوبات على التأخر في التسديد TVA

التعيين	2020	2021	2022
الحقوق المسددة متأخرة	908 459	456 820	2 615 958
العقوبات 25%	227 114	114 205	653 989

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال تقييم حجم الخطر المتعلق بالرسم على القيمة المضافة، فإن هذه الأخيرة تعتبر منطقة خطر عالي، وجب على المؤسسة اتخاذ كل التدابير اللازمة التي سوف نتطرق إليها في الفرع الموالي من هذا المطلب لتقليص حجم الخطر وتفاديه مستقبلاً.

2. تقييم حجم الأخطار فيما يخص الرسم على النشاط المهني TAP

يتمثل حجم الخطر المتعلق بالرسم على النشاط المهني في التكاليف الإضافية الناجمة عن إعادة تأسيس رقم الأعمال وكذا العقوبات المطبقة نتيجة التأخير في التسديد مثلما هو مبين في الجدولين التاليين:

جدول رقم: 3-28: حقوق TAP على رقم الأعمال المعاد تأسيسه

التعيين	2020	2021
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	2 835 737	119 928 945
معدل الرسم على النشاط المهني	1%	1%
حقوق	28 357	1 199 289
عقوبات	2 836	299 822

المجموع	31 193	1 499 111
---------	--------	-----------

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

فيما يخص سنة 2022 فقد استنتج المنتجون من الخضوع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2022

❖ عقوبات على التأخر في التسديد TAP

يتم تطبيق عقوبة التأخر عن دفع الحقوق المستحقة بنسبة 25% من مبلغ الحقوق كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 3 - 29 عقوبات على التأخر في التسديد TAP

التعيين	2020	2021
حقوق مسددة (متأخرة)	47 813	24 043
نسبة العقوبات على التأخير 25%	25%	25%
مبلغ العقوبات	11 953	6 010

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال تقييم حجم الخطر المتعلق بالرسم على النشاط المهني، فإن هذه الأخيرة تعتبر منطقة خطر منخفضة مقارنة مع الرسم على القيمة المضافة، إلا أنه يجب على المؤسسة الاهتمام بها.

3. تقييم حجم الأخطار فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات:

يتمثل حجم الخطر المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات في الأعباء الإضافية الناجمة عن إعادة تأسيس الربح وكذا العقوبات المطبقة مثلما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 3- 30: حقوق IBS على الربح المعاد تأسيسه

التعيين	2020	2021	2022
الربح المعاد تأسيسه	8 510 700	22 353 162	223 142 083
معدل الضريبة IBS	19%	19%	19%
حقوق IBS	1 617 033	4 247 100	42 396 995

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

10 599 248	1 061 775	404 258	العقوبات 25%
52 996 244	5 308 875	2 021 291	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه الذي يسمح لنا بتقييم حجم الخطر المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، نلاحظ أن هذه الأخيرة تمثل منطقة خطر منخفض نوعا ما خلال السنتين: 2020، 2021 ومرتفع جدا خلال سنة 2022 نظرا لارتفاع قيمة الربح المعاد تأسيسه الناتج أساسا عنا الفرق المسجل في الإنتاج المخزن، إذن على المؤسسة الاهتمام بهذه الضريبة نظرا لارتفاع معدلها المقدر ب 19% بالنسبة لنشاط الإنتاج.

4. تقييم حجم الأخطار فيما يخص الضريبة على الأرباح الموزعة:

يتم حساب حجم الخطر المتعلق بالضريبة على الأرباح الموزعة وفقا للجدول الموالي:

جدول رقم: 31-3 حقوق الضريبة على الأرباح الموزعة IRG/ Dividende

2022	2021	2020	التعيين
223 142 083	22 353 162	8 510 700	الربح المعاد تأسيسه
42 396 995	4 247 100	1 617 033	(-) حقوق IBS
2 441 312	1 321 004	1 523 215	(+) حسابات انتظرارية غير مرصدة
9 765 000	-	-	(+) حساب شريك مدين 455
192 951 399	19 427 065	8 416 882	القاعدة الخاضعة للضريبة
15%	15%	15%	معدل الضريبة
28 942 709	2 914 059	1 262 532	حقوق Dividende/ IRG
7 235 677	728 514	315 633	العقوبات
36 178 387	3 642 574	1 578 165	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول، نلاحظ أن المؤسسة في حالة رقابة جبائية فإن حقوق الأرباح الموزعة تحسب تلقائيا على الربح المعاد تأسيسه بالإضافة إلى الحسابات الانتظرارية غير مرصدة وكذا حساب الشريك المدين،

فيما تعلق بحجم الخطر فإنه منخفض خلال السنتين: 2020 و 2021 مقارنة مع سنة 2022 حيث بلغ 36 178 387 دج وهذا راجع أساسا لارتباطها بالربح المعاد تأسيسه.

الفرع الثاني: تصنيف الأخطار الجبائية

من خلال قيامنا بعملية التدقيق على مستوى مؤسسة ألفا توصلنا إلى وجود أخطار جبائية ناتجة عن عدم الامتثال الجبائي وأخطار ناتجة عن عدم الفعالية الجبائية.

أولاً: الاخطار الناجمة عن عدم الامتثال الضريبي:

1. إن عدم تحيين الدفاتر المحاسبية قد يؤدي إلى خطر رفض المحاسبة من طرف المحققين في حالة رقابة جبائية خصوصاً إذا وجدت أخطاء أخرى متكررة.

2. إن عدم القيام بمراقبة الجرد المادي لمخزونات المواد الأولية وكذا المنتجات التامة، وعدم إنشاء ميزانية مادية أدى إلى تشكيل خطر تمثل في:

- ❖ وجود فروقات في قيمة المشتريات المسجلة محاسبياً وقيمة المشتريات المعاد تأسيسها.
- ❖ وجود فروقات في قيمة الإنتاج المخزن المسجل محاسبياً في جدول حركة المخزونات وقيمة الإنتاج المخزن المعاد تأسيسه.

3. عدم احترام شروط استرجاع القيمة المضافة خاصة فيما يخص طريقة التسديد.

4. عدم ترصيد الحسابات الانتظرية الدائنة والمدينة.

5. عدم ترصيد حساب تسبيقات الزبائن المتأتية من سنة 2018 رغم وجود سندات التسليم المادي، علماً أن الحدث المنشئ بالنسبة لنشاط الإنتاج هو التسليم المادي أو القانوني.

6. عدم احترام الشروط العامة لخصم التكاليف:

- ❖ عدم احترام مبدأ استقلالية السنوات.
- ❖ عدم وجود وثائق ثبوتية أو عدم مطابقتها للشروط الشكلية.
- ❖ عدم احترام الحد القانوني الأقصى لمخصصات الاهتلاك بالنسبة للسيارات السياحية ألا وهو 200 000 دج.

عدم احترام الآجال القانونية لدفع الضرائب والرسوم المستحقة.

ثانيا: الأخطار الناجمة عن عدم الفعالية الجبائية

إضافة إلى الأخطار الناتجة عن عدم الامتثال الضريبي، توصلنا إلى وجود أخطار ناتجة عن عدم الفعالية الجبائية مما أدى إلى ضياع وفرة جبائية، تتمثل أهم هذه الأخطار في:

1. عدم استفادة المؤسسة من التخفيض (abattement) الممنوح من طرف القانون بالنسبة لقيمة الإيراد المتأتي من عملية التنازل عن السيارات السياحية التي فاقت مدتها 5 سنوات. قيمة التخفيض يحسب في حدود 65% من قيمة الإيراد أي أن المؤسسة قامت بتسديد ضريبة على الربح إضافية فيما يلي:

الفرق	قيمة الواجب تسديدها	القيمة المسدة	قيمة الإيراد الخاضع ل IBS	قيمة التخفيض 70%	قيمة الإيراد
229 216 د.ج	123 424	352 640	649 600	1 206 400	1 856 000

2. عدم تخفيض مؤونة مشكلة في سنة 2020 من الربح الجبائي لسنة 2021 رغم أن هذه الأخيرة تم تبريرها بوثائق ثبوتية، قيمة هذه المؤونة 5 890 000 د.ج قيمة الضريبة على الأرباح المسددة إضافية: 1 119 100 د.ج.

3. عدم تسجيل الفوائد الممنوحة للشريك الذي وضع مبلغ 3 165 201 تحت تصرف الشركة كأعباء قابلة للخصم، قيمة الفوائد تقدر ب 5% أي 158 260 د.ج أي أن قيمة الضريبة المسددة إضافية 30 069

4. إن خيار اقتناء سيارتين سياحيتين لم يكن صائبا لأنه أدى إلى تشكيل مخصصات اهتلاك غير قابلة للخصم جبائيا مما أدى إلى تسديد ضريبة على الأرباح إضافية تقدر ب:

5.

قيمة الاهتلاك الغير قابل للخصم	قيمة الضريبة المسددة اضافيا
720 000	136 800

الفرع الثالث: التوصيات المقترحة

بعد تنفيذ إجراءات التحقيق واستخراج النقائص الموجودة، ومعرفة حجم الأخطار الجبائية، ارتأينا أن نقدم مجموعة من التوصيات ذات الطابع العلاجي والوقائي، يكون الهدف منها:

- تخفيض حجم الأخطار المكتشفة.
- تحسين تسيير أخطارها في المستقبل.
- الحفاظ على صورة المؤسسة.

أولاً: التوصيات العلاجية

تتمثل في عدة إجراءات يمكن للمؤسسة القيام بها حالياً لتدارك بعض الأخطاء والنقائص المسجلة بالتالي تقليص حجم الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة في حالة رقابة جبائية ونلخص أهم هذه الإجراءات فيما يلي:

التوصيات المقترحة	النقائص (الأخطار المكتشفة)
1. وجوب التحيين الفوري للدفتر العام.	1. عدم وجود التسجيلات المحاسبية لسنة 2021 - 2022 في الدفتر العام.
2. بما أن حركة المخزونات من المواد الأولية والمنتجات التامة الصنع غير مراقبة، لابد من القيام من مراقبتها دورياً. وإعطائها الطابع الرسمي من خلال إنشاء بطاقات دخول وخروج لكل منتج أو لكل مخزون والقيام بجدول تلخيصي دوري يوقع عليه مسؤول المخزونات.	2. عدم القيام بمراقبة الجرد المادي.
3. بالاستناد إلى معطيات مراقبة الجرد المادي، يمكن للمؤسسة أن تقوم بإنشاء الميزانية المادية لكل مخزون بتطبيق المعادلة التالية: مخزون آخر المدة = مخزون أول المدة + مشتريات المدة - استهلاكات المدة. سمح القيام بإنشاء ميزانية مادية من اكتشاف وجود فواتير شراء غير مسجلة محاسبياً لعدم تسليمها للمحاسب وهذا ما يفسر وجود فروقات في المشتريات.	3. عدم إنشاء المؤسسة لميزانية مادية مما أدى إلى وجود فروقات في المشتريات وفروقات في قيمة الإنتاج المخزن.

- ضرورة تعاون متبادل بين موظفي الشركة حتى لا تكون مثل هذه الهفوات التي تؤدي إلى أخطار كبيرة. - التسجيل الفوري لفواتير الشراء التي لم تسجل محاسبيا.	
4. بما أن المؤسسة هي مؤسسة إنتاجية، لابد من تبني محاسبة تحليلية تمكنها من حساب تكلفة المنتج بدقة. - بعد تحليل التكاليف التي تم إنفاقها لإنتاج المنتج، تم إعادة تقييم الإنتاج المخزن بدقة. - يجب إعادة تصحيح التسجيلات المحاسبية لحسابي:ح/ 355: المنتجات المصنعة/ح/ 72: الإنتاج المخزن أو المسحوب على النحو التالي: سنة 2021 حساب/ 355: 417977403 دج إلى حساب 72: 417977403 دج سنة 2022 حساب/ 355: 1184677553 دج إلى حساب 72: 1184677553 دج 5. الترسيد الفوري للأرصدة الانتظرية الدائنة، والمدينة، وذلك بالبحث المعمق في الوثائق الثبوتية لمعرفة أصل المبالغ المقبوضة، وطبيعة المبالغ المنفقة.	4. عدم وجود محاسبة تحليلية أو محاسبة التكاليف لتقييم تكلفة الإنتاج المخزن بصورة دقيقة مما أدى إلى حصول أخطاء محاسبية في الحسابات التالية: حساب: 355 المنتجات المصنعة. حساب: 72 الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين كما توضحه التسجيلات التالية: سنة 2021 حساب/ 355: 315 255 466 دج إلى حساب 72: 315 255 466 دج سنة 2022 حساب/ 355: 996326576 دج إلى حساب 72: 996326576 دج 5. عدم ترصيد الحسابات الانتظرية الدائنة، والمدينة (ح/ 47).

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

6. عدم ترصيد تسبيقات الزبائن والمدينة () ح/419).	6. بما أن الحدث المنشئ لنشاط الانتاج هو التسليم المادي او القانوني، ومع ثبوت التسليم المادي (سندات التسليم)، يجب على المؤسسة ترصيد حساب التسبيقات الموافقة لهم آنيا.
7. تسجيل حساب 455 الشركاء مدين وهو حساب يكون دائئا أو مرصدا جبائيا.	7. جعل حساب 455 دائئا وذلك بإرجاع المبالغ التي تم اقتطاعها من قبل الشريك.

ثانيا: التوصيات الوقائية:

تهدف هذه الإجراءات إلى تفادي الوقوع في هذه الأخطاء مستقبلا بالتالي الحد من تعرض المؤسسة لهذه الأخطار الجبائية مستقبلا.

التوصيات الوقائية	النقائص (الأخطار)
- على المؤسسة القيام بفحوصات دورية لتصريحاتها الشهرية والسنوية قبل اكتبائها وفحص كل وضعيتها الجبائية. - على المؤسسة توظيف مستشار جبائي أو الاستعانة بخدمات مستشار جبائي خارجي بصفة مستمرة وليس عند الضرورة فقط وذلك للاستفادة من خبراته في مختلف المسائل الجبائية الخاصة بالمؤسسة.	1. عدم احترام الشروط العامة لخصم التكاليف. 2. عدم الاستفادة من التخفيض في تسجيل الإيراد الناتج عن عملية التنازل عن السيارتين السياحيتين. 3. عدم الاستفادة من خصم المؤونة المبررة من النتيجة الجبائية. 4. عدم احترام الحد القانوني الأقصى لمخصصات الاهتلاك. 5. استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير تفوق قيمتها 1 000 000 دج تم تسديدها نقدا.
- على المؤسسة وضع رزنامة جبائية للدفع، والسهر على احترام تطبيقها.	6. عدم احترام آجال الدفع.

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية على مستوى مؤسسة أوريدو

بعد تطبيق مختلف مراحل وإجراءات التدقيق العملية على مستوى مؤسسة ألفا في المبحث الأول، سنقوم بمحاولة تقييم نظام التدقيق الجبائي الممارس من طرف مؤسسة أوريدو وذلك من خلال تشخيص وتقييم الأخطار الجبائية وتحليل نتائج الرقابة الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة أوريدو للاتصالات

سنخصص هذا المطلب لتقديم عام لمؤسسة أوريدو، حيث سنتطرق إلى كل من: نشأتها، مهماتها، أهدافها وهيكلها التنظيمي في الفروع الموالية.

الفرع الأول: مجموعة أوريدو

هي شركة دولية رائدة في مجال الاتصالات، توفر خدمات الهاتف النقال، والثابت، والانترنت عالي التدفق، وكذا خدمات المؤسسات بصفة تناسب احتياجات الخواص، والمؤسسات عبر أسواق الشرق الأوسط، وشمال إفريقيا، والجنوب الشرقي لآسيا.

مؤسسة أوريدو حاضرة في الأسواق التالية: قطر، الكويت، سلطنة عمان، الجزائر، تونس، العراق وفلسطين، جزر المالديف واندونيسيا.

حققت الشركة في سنة 2012 مداخيل بلغت 9,3 مليار دولار مع قاعدة عملاء تتجاوز 92,9 مليون زبون إلى غاية 31 ديسمبر 2012.

الشركة الأم ل OOREDOO هي OOREDOO Q. S. C (اتصالات قطر Qtel Q.S.C سابقا) والتي تتداول أسهمها في بورصة قطر «Qatar Exchange» وفي بورصة أبو ظبي¹

وقد أظهر تقرير نشرته وكالة Brand Finance العريقة والمختصة باستشارات القيمة السوقية والاستراتيجية أن شركة أوريدو تمتلك العلامة التجارية الأسرع نموا بين كبريات شركات الاتصالات في المنطقة، إذ

¹ OOREDOO. Dz / ooredoo/Algérie/a- propos date du 05 – 04- 2023.

ارتفعت قيمتها بنسبة 48% بين عامي 2016 و 2017 ما أهلها لتكون من بين أفضل 50 علامة تجارية لشركات الاتصالات في العالم.

ويضع التقرير المسمى Telecom 500 سنة 2017 تقييما لقيمة العلامات التجارية للمشغلين، وشركات البنية التحتية حول العالم، وتحسب قيمة العلامة التجارية بحسب قوتها وبناء على عوامل مثل الاستثمار بالتسويق، والدراية بها وولاء العملاء، ورضا الموظفين، وسمعة الشركة، ومن ثم تحديد نسبة عائدات الشركة التي تساهم بها العلامة التجارية، ومن ثم تستخدم هذه المعلومات لوضع قائمة بأفضل 500 علامة تجارية لشركات الاتصالات في العالم، وقد ارتقت أوريدو الى المركز 47 لتظهر في قائمة 50 شركة للمرة الاولى حيث ارتفعت قيمة العلامة التجارية من أقل من 1 مليار دولار الى أكثر من 3 مليار دولار عام 2017 لتخدم أكثر من 138 مليون عميل.¹

الفرع الثاني: النشأة التاريخية لمؤسسة أوريدو الجزائر:

أوريدو المعروفة سابقا بنجمة هي المتعامل الثالث من حيث التاريخ الفعلي للهاتف النقال يقع مقرها بولاية الجزائر، أدخلت خدمة الرسائل المصورة والانترنت عن طريق الهاتف النقال، حصلت على عقد استغلال رخصة الجيل الثالث للهاتف النقال بالجزائر من خلال الفوز بمناقصة بقيمة 421 مليون دولار أمريكي حيث وضعت هذه المنظمة قيد العمل في الجزائر من قبل المنظمة الكويتية للاتصالات بتمويل من

United Gulf Bank بموجب عقد لمدة 15 سنة، وقد اعتمدت أوريدو في بداية نشاطها على برنامج استثماري بقيمة 1 مليار دولار أمريكي على ثلاث سنوات، من خلال هذا الاستثمار أصبحت القائد في مجال تكنولوجيا الوسائط المتعددة.²

أول ظهور لمؤسسة أوريدو كان تحت العلامة التجارية نجمة في 23 ديسمبر 2003 وهو تاريخ حصولها على رخصة التزويد بخدمات الهاتف النقال وقد تم تسويقها في 24 أوت 2004 لتوفر للجزائريين سواء كانوا خواص أو مؤسسات مجموعة من العروض والخدمات المستحدثة التي تتماشى مع المعايير العالمية.³

¹ <https://www.ooredoo.ps/ar/corporate/47177.htm/>

² غول عائشة، خلاوي حليمة، الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الخدمائية بالجزائر، مذكرة ماستر تخصص تسويق خدمات، جامعة ابن خلدون تيارت، 2022، ص 84

³ OOREDOO . DZ/ Algérie/ a- propos. Date du 05. 04.2023

الفرع الثالث: مبادئ وأهداف مؤسسة أوريدو

أولاً: مبادئ المؤسسة: تركز مؤسسة أوريدو على المبادئ والقيم التالية: ¹

1. الاهتمام: من أجل مساندة، وثقة واحترام الشخص الآخر.
2. التواصل: من أجل الالتزام للعمل في روح تعاونية والاندماج بشكل تام في المجتمع.
3. التحدي: من أجل التقدم والبحث المتواصل والتحسين وكذا التمييز.

ثانياً: أهداف المؤسسة: تقوم المؤسسة بمختلف الأنشطة، وتوفر مختلف الخدمات لتحقيق الأهداف التالية: ²

- الحصول على أكبر عدد ممكن من المشتركين.
- الحصول على أكبر حصة سوقية.
- جعل الخدمات متاحة للسكان والمؤسسات في كامل التراب الوطني.
- توفير حلول سهلة الاستخدام وسهلة الوصول إليها.
- تلبية احتياجات السوق من مختلف الخدمات.
- جذب وتطوير أفضل المواهب.
- تحقيق التميز في جميع الأعمال وصيانة وتطوير القيادة

الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة أوريدو ومهام قسم الجبائية

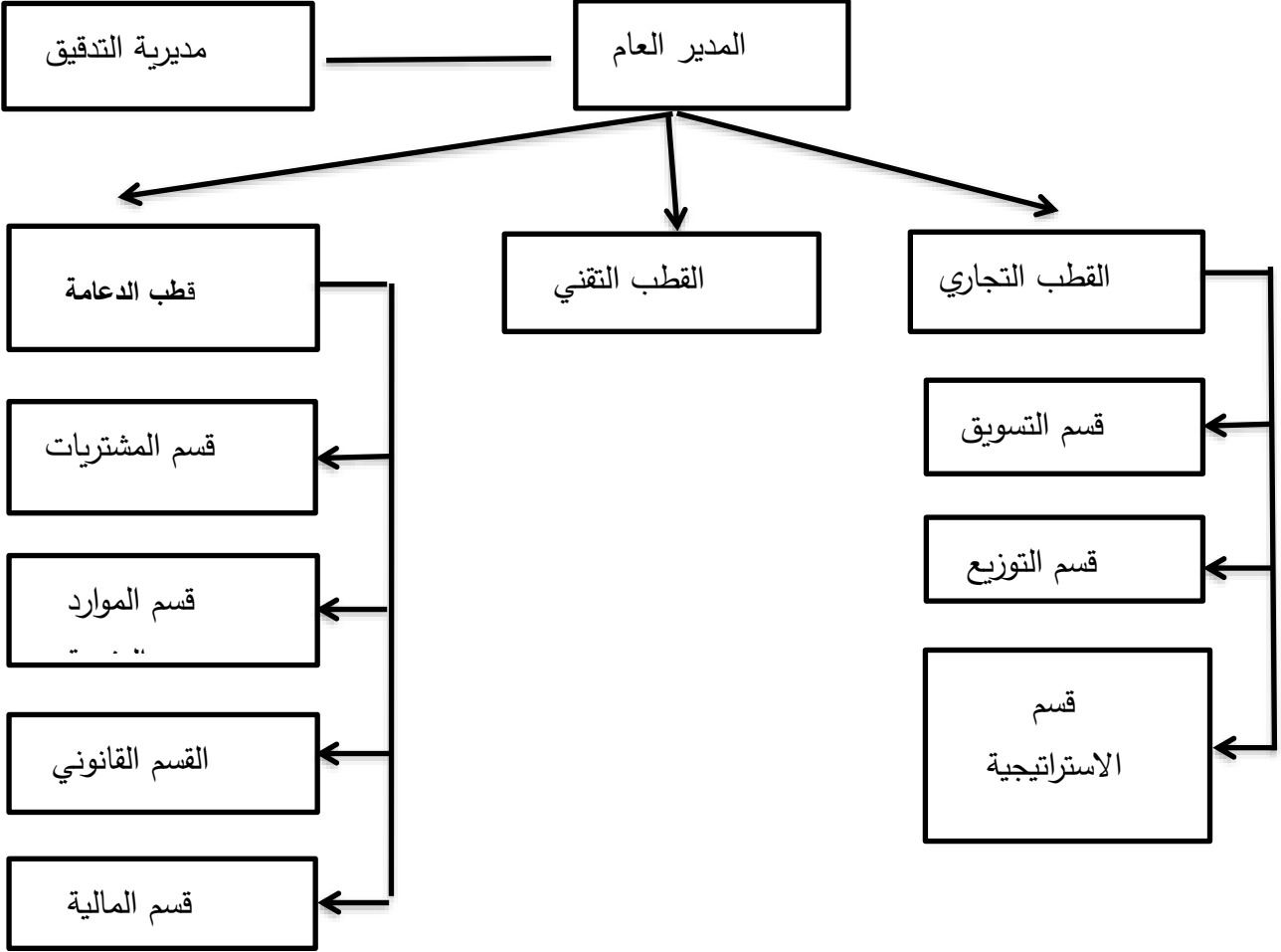
من خلال مقابلتنا مع مديرة قسم الجبائية، شرحت لنا مختلف الهياكل التنظيمية المتعلقة بالشركة ككل وكذا الهيكل التنظيمي لقسم المالية ومديرية الجبائية كما تعرفنا على مختلف مهام قسم الجبائية في المؤسسة.

أولاً: عرض الهياكل التنظيمية

1: الهيكل التنظيمي للشركة

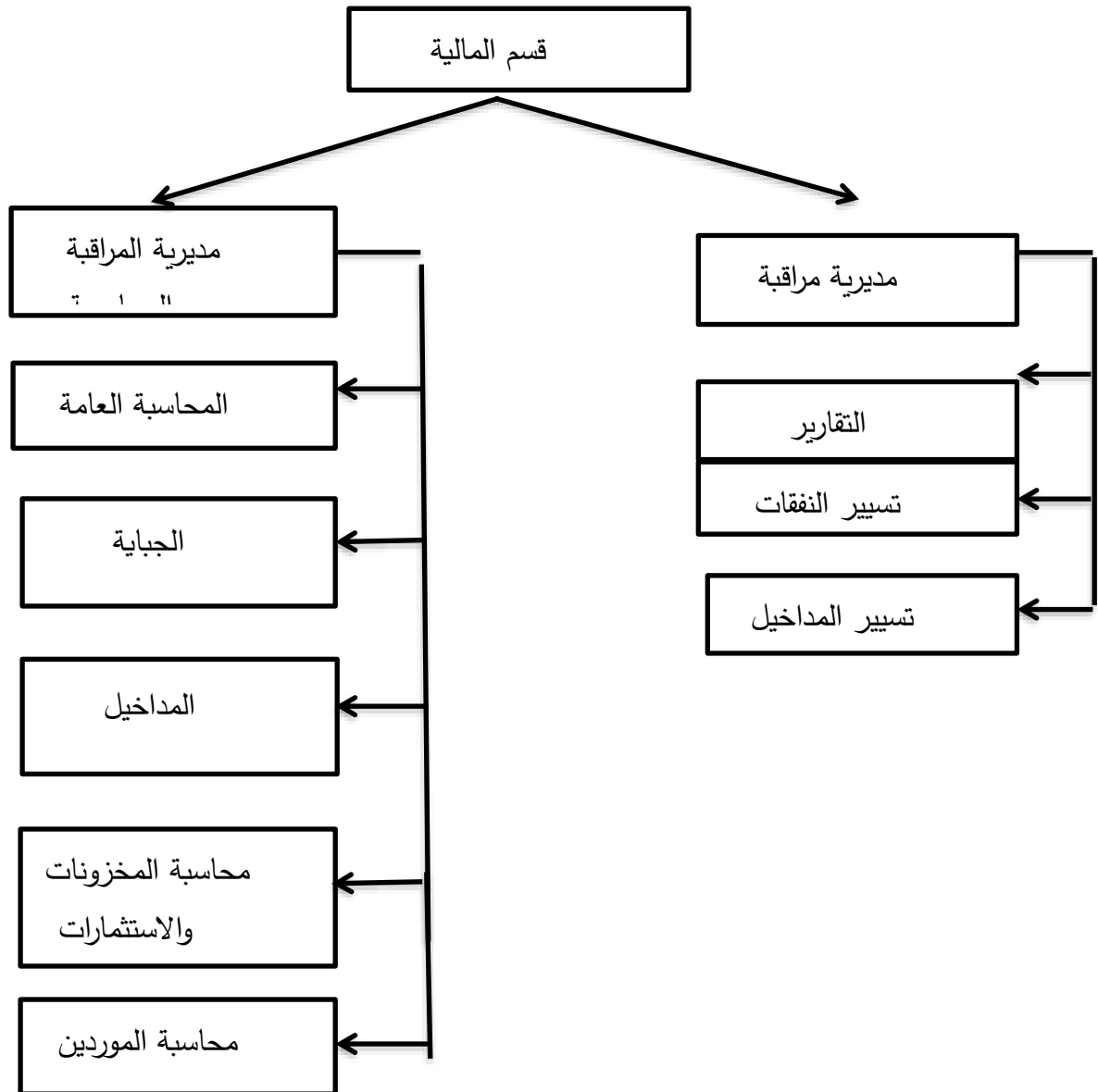
¹ Ooredoo.dz/Algérie/a- propos.

² غول عائشة، خلدوي حليلة، مرجع سبق ذكره، ص 85.



2: الهيكل التنظيمي لقسم المالية

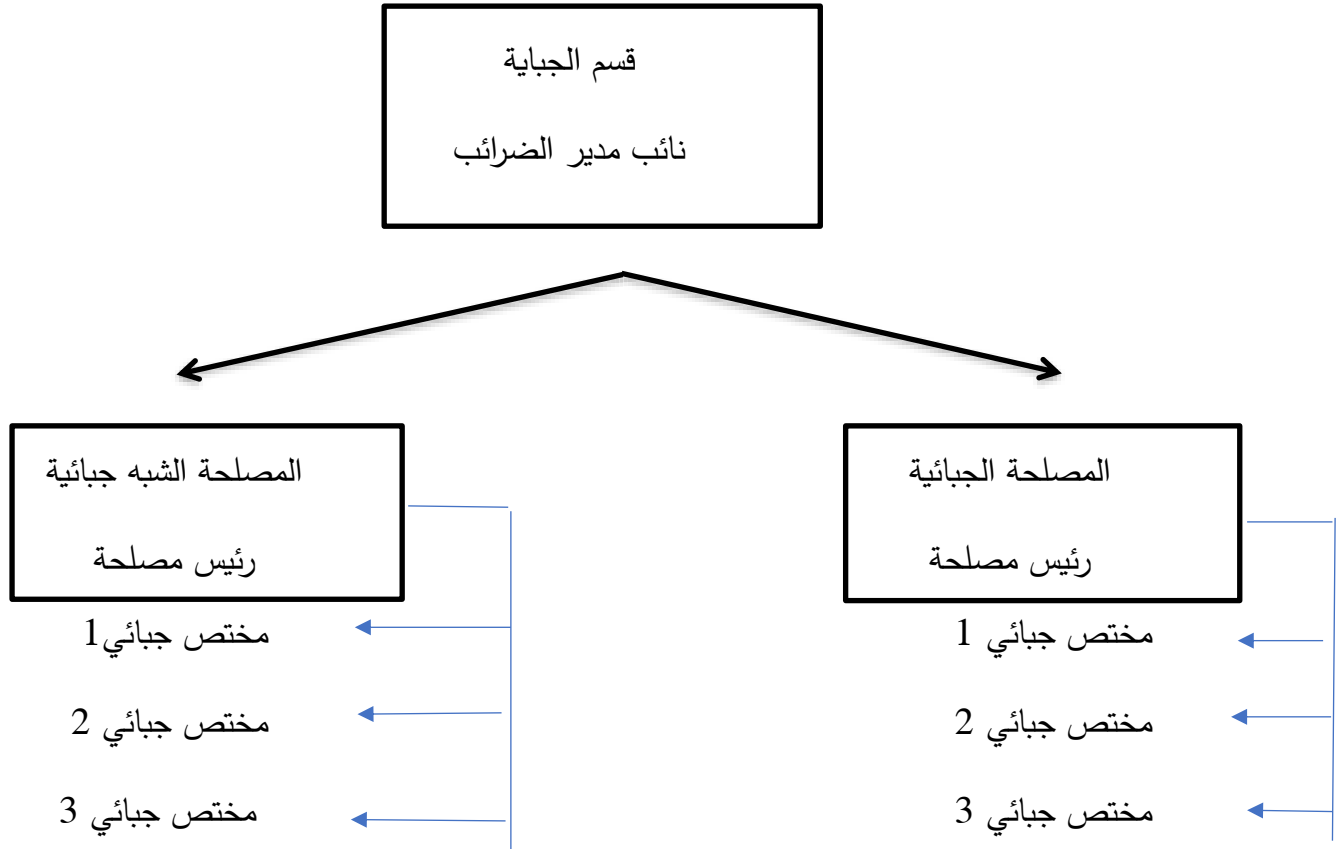
شكل رقم: 3-13: الهيكل التنظيمي لقسم المالية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مقابلة مع مديرة الجباية

3: الهيكل التنظيمي لقسم الجبائية

شكل رقم 3-14: الهيكل التنظيمي لقسم الجبائية لشركة أوريدو



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات مديرية الجبائية

ثانيا: مهام قسم الجبائية: ينقسم قسم الجبائية الى مصلحتين:

1: مهام مصلحة الجبائية: تتمثل في

- ضمان علاقة جيدة ومستمرة مع إدارة الضرائب.
- إعداد، تقديم وسحب طلبات شهادات التحويل الخاصة بتقديم الخدمات.
- تتبع مدفوعات اقتطاع الضرائب من المصدر، وضريبة توطين البنك.

(Taxe de domiciliation)

- إعداد طلبات شهادات التحويل الموظفين الوافدين.
- ضمان التطبيق الصارم للقوانين والتشريعات الجبائية.
- ضمان مواكبة التغيرات الحاصلة في القوانين الجبائية.
- إعداد التصريحات الشهرية G50
- إعداد التصريحات السنوية: الميزانية، كشف المرتبات Etat Bis 301 وكشف العملاء التفصيلي

Etat 104

- التأكد من التحليل الشهري لحسابات المحاسبة وتصحيح الوضع إن لزم الامر.
- متابعة ملفات المنازعات مع الإدارة الجبائية.
- مساعدة مختلف المديريات من خلال تقديم المعلومات اللازمة: شراء، محاسبة، توزيع، ...
- المشاركة في كفاءات إنشاء العقود (الجانب الجبائي).
- متابعة المراسلات مع الإدارة الجبائية.
- السهر على تنفيذ ومراقبة عمليات التدقيق الجبائي.

2: مهام المصلحة الشبه جبائية

- إعداد ومراقبة التصريحات الشهرية للمساهمات الاجتماعية CASNOS- CNAS
- إعداد كشوفات المرتبات السنوية DAS
- ضمان الإيداع الصحيح للتصريحات الشبه جبائية في المواعيد المحددة.
- متابعة التطور التنظيمي للضمان الاجتماعي.
- تحضير طلبات الدفع بشيك.
- إيداع شيكات وتصريحات الضمان الاجتماعي لدى وكالات الضمان الاجتماعي.
- متابعة فتح وإغلاق المحلات على مستوى كافة الولايات.
- إعداد ومراقبة التصريحات الفصلية للمساهمات CACOBATPH.

المطلب الثاني: وصف التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي في مؤسسة أوريدو

سننتظر في هذا المطلب الى كل من مستويات التدقيق المطبقة في المؤسسة والتي تخص الجانب الجبائي وكذا نظام الرقابة الداخلي، بالإضافة الى المقومات الأساسية لفعالية تسيير الأخطار الجبائية، لكن قبل ذلك سنشخص نظام جباية المؤسسات الناشطة في مجال الاتصالات أولاً.

الفرع الأول: تشخيص جباية المؤسسات الاقتصادية الناشطة في مجال الاتصالات والالتزامات المترتبة عنها حسب القانون الجبائي الجزائري.

قبل التطرق إلى كيفية إجراء وتقييم التدقيق الجبائي على مستوى المؤسسة، سنحاول عرض وتشخيص مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الناشطة في مجال الاتصالات الذي يتميز بضرائب ورسوم نوعية حسب النظام الجبائي الجزائري والتي تتماشى مع خصوصية الأنشطة التي تقوم به هذه الأخيرة.

تخضع المؤسسات الناشطة في مجال الاتصالات لضرائب ورسوم عادية كغيرها من المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري المتمثلة أساساً في:

- الرسم على القيمة المضافة بنسبة 19%
- الرسم على النشاط المهني بنسبة 1,5%
- الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 26%
- الضريبة على المداخل IRG: الضريبة الخاصة بالأجور الخاصة بالمستشارين، 15%، الضريبة

على توزيع الأرباح Dividende

- حقوق الطابع 1% من ر أ خ ر

- رسم التوطين

- رسم التمهين 1%

- رسم التكوين 1%

تجدر الإشارة إلى أننا تطرقنا بالتفصيل الى هذه الضرائب والرسوم في الجانب النظري

بالإضافة الى هذه الضرائب والرسوم هنالك ضرائب ورسوم نوعية خاصة بقطاع الاتصالات لا غير،

وفيما يلي سوف نتطرق إلى أهم هذه الضرائب والرسوم المتمثلة في:

1- رسم بنسبة 2% على السلع والخدمات المستوردة

" ينشأ اقتطاع من المصدر بنسبة 2% على المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، عند كل عملية استيراد سلع وخدمات موجهة لإقامة واستغلال شبكات المواصلات السلكية، واللاسلكية، ثابتة ونقالة وفضائية".¹

يدفع عائد هذا الاقتطاع الى حساب التخصيص الخاص رقم 128-302 الذي عنوانه " صندوق تملك الاستعمال، وتطوير تكنولوجيات الإعلام، والاتصال، وإعادة توزيع طيف الذبذبات اللاسلكية الكهربائية"

2- رسم نسبته 1% على رقم أعمال متعاملي الهاتف النقال

" تعدل المادة 85 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق ل 22 يوليو سنة 2009 وتحرر على الوجه الآتي:

المادة 85: ينشأ رسم نسبته 1% على رقم أعمال متعاملي الهاتف النقال فيما يأتي:

0,5% لفائدة الصندوق الوطني لتنمية وتطوير الفنون والآداب

0,5% لفائدة حساب التخصيص الخاص رقم 108-302 الذي عنوانه صندوق مكافحة السرطان".²

3- رسم نسبته 1,5% على نشاط الموزعين بالجملة للتعبئات الالكترونية للرصيد الهاتفي

" تحدد نسبة الرسم على نشاط التوزيع بالجملة للتعبئات الالكترونية لرصيد المواصلات السلكية، واللاسلكية ب 1,5 على اقتطاع أرصدة المواصلات السلكية، واللاسلكية التي تجرى لدى متعاملي المواصلات السلكية، واللاسلكية، الذين يمارسون هذا النشاط بصفة موزع رئيسي".³

" يحصل هذا الرسم من طرف متعاملي المواصلات السلكية، واللاسلكية أثناء كل اقتطاع، الذين يتوجب عليهم دفعه الى قابض الضرائب التابعين له وذلك في أجل أقصاه اليوم العشرون (20) من الشهر الذي تم فيه الاقتطاع، ويخضع هذا الرسم لقواعد التحصيل، المراقبة والعقوبات، المنازعات، والتقدم المطبقة في مجال الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة".⁴

¹ المادة 76 من قانون المالية لسنة 2018

² المادة رقم 73 من قانون المالية لسنة 2012

³ المادة رقم 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2018 المعدلة للمادة رقم 72 من قانون المالية 2018

⁴ المادة 120 من قانون المالية لسنة 2022

يتعين على السلطة المكلفة بضبط البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية إرسال كشف يتضمن رقم أعمال قائمة المدينين بالضريبة المعنيين، ومبلغ الاقتطاعات التي تمت بعنوان نشاط التوزيع بالجملة للتعبئات الالكترونية للأرصدة الهاتفية إلى المصالح الجبائية المختصة إقليميا بحلول 30 أفريل من كل سنة كحد أقصى.¹

4- رسم بنسبة 0,5% على رقم أعمال المتعاملين الحائزين على رخص إقامة، واستغلال شبكات عمومية للمواصلات السلكية واللاسلكية للهاتف المحمول المفتوحة للجمهور

يدفع هذه المساهمة جميع متعاملي قطاع المواصلات السلكية واللاسلكية في الجزائر، في ظل احترام مبادئ المساواة بين المتعاملين، وبدون تمييز.²

" يدفع هذا الرسم إلى قابض الضرائب المختص إقليميا، وذلك في أجل أقصاه العشرون (20) من شهر مارس من السنة المالية لتلك التي تم خلالها تحقيق رقم الأعمال.

يخضع هذا الرسم لقواعد الوعاء الضريبي، والتحصيل، والرقابة والمنازعات المطبقة في مجال الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة." ³

5- رسم نسبته 7% على مبلغ إعادة التعبئة

تعديل أحكام المادة 32 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق ل 22 يوليو سنة 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وتحرر على الوجه الآتي:⁴

يؤسس رسم يطبق على تعبئة الدفع المسبق، ويستحق هذا الرسم شهريا على متعاملي الهاتف النقال مهما تكن طريقة إعادة التعبئة.

يحدد معدل الرسم ب 07% ويطبق على مبلغ إعادة التعبئة خلال الشهر.

يدفع ناتج هذا الرسم من طرف المتعاملين المعنيين إلى قابض الضرائب المختص إقليميا خلال العشرون (20) يوما الأولى من الشهر الموالي.

¹ المادة رقم 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2018

² المادة رقم 74 من قانون المالية لسنة 2018

³ المادة رقم 31 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022

⁴ المادة 76 من قانون المالية لسنة 2017

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

يوزع حاصل 2% من الرسم على مبلغ إعادة التعبئة على الوجه الآتي:

- 35% لصالح البلديات.
- 35% لصالح ميزانية الدولة
- 30% لصالح الصندوق الخاص للتضامن الوطني.

الجدول الموالي يلخص أهم الضرائب والرسوم:

جدول رقم 3-32: أهم الضرائب والرسوم في قطاع الاتصالات

التعيين	المصدر	الوعاء الخاضع	تاريخ التصريح والتسديد
رسم على القيمة المضافة 19%	المادة 26، 27 ق م 2017	19% على المبلغ خارج الرسم المحصل	شهريا قبل 20 من الشهر الموالي
رسم على النشاط المهني 1,5% TAP	المادة 57 ق م سنة 2022	1,5% على رقم الأعمال المحصل	شهريا قبل 20 من الشهر الموالي
الضريبة على أرباح الشركات 26% IBS	المادة 2 ق م سنة 2015	26% من النتيجة الجبائية	قبل 30 أبريل
الضريبة على الأجور IRG/Salaire	المادة 104 من ق م 2023	سلم Barème	شهريا قبل 20 من الشهر الموالي
حقوق الطابع	المادة 85 من ق م سنة 2022	سلم Barème	شهريا قبل 20 من الشهر الموالي
رسم التوطين 4%	المادة 67 من ق م 2020	4% من مبلغ الفاتورة بالنسبة للخدمات	/
رسم التكوين 1% رسم التمهين 1%	المادة 56 من ق م 2022	1% من الكتلة السنوية للأجور 1% 1+N	قبل 20 فيفري من سنة ن + 1 1+N

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

رسم نسبة 2% على الواردات من السلع و الخدمات	المادة 76 من ق م لسنة 2018	2% من المبلغ الذي سيتم تحويله	عند كل عملية تحويل خاصة باستيراد سلع وخدمات
رسم بنسبة 1% على رقم الأعمال	المادة 73 من ق م لسنة 2012	1% رقم الأعمال المحصل	شهريا قبل 20 من الشهر الموالي
رسم بنسبة 1,5% على نشاط الموزعين للتعبئة الالكترونية	المادة 07 من ق م ت لسنة 2018	1,5% من رقم الأعمال التعبئة الالكترونية للموزعين	شهريا قبل 20 من الشهر الموالي
رسم 0,5% من رقم الأعمال	المادة 74 من ق م لسنة 2022	0,5% من رقم الأعمال السنوي	قبل 20 مارس من السنة ن+1
رسم بنسبة 7% من مبلغ إعادة التعبئة	المادة 76 من ق م لسنة 2017	7% من مبلغ إعادة التعبئة الالكتروني مهما كان نوع التعبئة	شهريا قبل 20 من الشهر الموالي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مختلف قوانين المالية

الفرع الثاني: نظام الرقابة الداخلي في مؤسسة أوريدو

يتميز نظام الرقابة الداخلي في مؤسسة أوريدو بأنه نظام فعال حيث يشرك أبسط موظف إلى أكبر مسؤول في عملية المراقبة وذلك من خلال نظام ECOFR الذي تتبناه المؤسسة في تسيير جميع وظائفها الإدارية، والتقنية، بما فيها الجانب الجبائي.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية Internal control over Financial (Reporting ICOFR)

هي عبارة عن نظام يتكون من سياسات، وإجراءات رقابية لتقييم مخاطر البيانات المالية، وتوفير الرقابة الداخلية على التقارير المالية لضمان أن الشركة تقوم بإعداد بيانات مالية موثوقة.

يتم الاحتفاظ بسجلات مالية مفصلة وعادلة، ودقيقة مع إيصالات المعاملات من قبل الموظفين، ويتم إعدادها من قبل الإدارة لحوكمة المؤسسات.¹

- حسب مكتب KPMG تتضمن ممارسة الامتثال للأخطار سبعة ركائز هي:

1. الإستراتيجية.
2. تقييم الأخطار.
3. الرقابة على مستوى المؤسسة.
4. اختيار التحكم.
5. إستراتيجية الاختبار.
6. تقييم النتائج.
7. الحوكمة.

- يهدف نظام ICOFR إلى:

- وضع سياسات وإجراءات رقابة داخلية لإعداد التقارير المالية لتسجيل المعاملات بشكل عادل ودقيق.

- اكتشاف الاستخدام، أو التصرف الغير مصرح به في أصول المؤسسة التي يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية.

- الحد من أخطار الأخطاء المادية، وتحسين جودة البيانات من خلال فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية بما في ذلك الإفصاحات، وتحقيق أمن البيانات الكافي.

ثانيا: تطبيق نظام ECOFR في الجانب الجبائي في المؤسسة

- يقوم نظام ICOFR في مؤسسة أوريدو على مجموعة من السياسات والإجراءات الرقابة الداخلية تضمن الفصل بين الواجبات، ومطابقة الفواتير، التفويضات وكذا الموافقات من أجل الفصل الصحيح بين

الواجبات، لا يقوم نفس الموظف بالتعامل مع الأصول مثل النقد، وتسجيل المعاملات المحاسبية للإيرادات، والتكاليف والأصول، والنفقات، والنفقات الأخرى.

بالنسبة للجانب الجبائي يسهر كل موظف على القيام بعملية الرقابة بصفة مستمرة على جميع العمليات منها:

- تحديد رقم الأعمال الواجب التصريح به.
- الرسم على القيمة المضافة المسترجعة.
- الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع.
- حساب الرسوم والضرائب الواجبة الدفع.
- المعدل المطبق لكل رسم.

وكذلك بصفة مستقلة حيث يقوم الموظف بمراقبة مهامه، ويقوم المسؤول الأول بالموافقة عليها بعد مراقبتها وإرسالها للمدير للمصادقة عليها والإمضاء.

فمثلا عند إعداد التصريح الشهري G50، يقوم الموظف المكلف بإعداد التصريح بإرساله إلى المسؤول الأول، يقوم هذا الأخير بدوره بمراقبة التصريح وذلك من خلال مقارنته مع ما تم تسجيله محاسبيا في مصلحة المداخل المحاسبية Accounting Revenu بعد المراقبة والموافقة عليها يقوم بإرسالها إلى مدير الجبائية للمصادقة والإمضاء عليها، والذي يقوم بدوره بإرسالها إلى مصلحة المحاسبة لتسجيلها محاسبيا.

يقوم المحاسب بإعداد التسجيل المحاسبي، وإرساله إلى مسؤوله الأول لمراقبته، والتأكد من قيمة المبالغ والحسابات الموافقة لها، عند الموافقة والإمضاء عليها، يعيد إرسالها إلى مصلحة الجبائية لإعداد الأمر بالدفع الذي يقوم المدير بالإمضاء عليه بعد مراجعة كل الوثائق الثبوتية المتمثلة في:

- تفصيل رقم الأعمال.
- ملخص التصريح الشهري G50.
- الأمر بالدفع ممضى عليه من طرف: الموظف المسؤول الأول.
- مستخرج من تحليل الحسابات.

الفرع الثاني: مستويات التدقيق المطبقة في مؤسسة أوريدو الخاصة بالجانب الجبائي

تقوم مؤسسة أوريدو بممارسة مهمة التدقيق من خلال عدة مستويات مستقلة:

1. المستوى الأول: ينقسم المستوى الأول للتدقيق الى قسمين:

القسم الأول: يتمثل في مختلف الإجراءات الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي التي وضعتها المؤسسة قصد تقليص الأخطار الجبائية لأقصى حد ممكن والتي يتدخل فيها العاملون في كل من قسم الجبائية، قسم محاسبة المداخل AR وقسم الخزينة.

وفيما يلي بعض الإجراءات التي تتبناها المؤسسة قصد مواجهة الأخطار الجبائية المحددة مسبقا:

قائمة الإجراءات الأساسية للتدقيق في مؤسسة أوريدو

تحديد الخطر	وصف إجراء التدقيق	المكلف بالإجراء	مرجع التدقيق
1- استرداد الرسم على القيمة المضافة غير القابلة للاسترداد	1. مقارنة الرسم على القيمة المضافة 1.1 تحليل الرسم على القيمة المضافة المستحقة الدفع: يقوم أخصائي جبائي باستخراج حسابات الرسم على القيمة المضافة من CT. في نهاية الشهر، ترسل مصلحة المداخل المحاسبية AR عبر البريد الإلكتروني البيان التفصيلي لرقم الأعمال الشهري، بالإضافة إلى مختلف الضرائب التي يتعين دفعها إلى إدارة الضرائب عبر منصة الدفع عن بعد. ثم يقوم أخصائي جبائي بإعادة حساب مبالغ الرسم على القيمة المضافة ومقارنة المبالغ مع تلك المستلمة من مصلحة المداخل المحاسبية.	المدير الرئيسي للجبائية	H1
2- الحساب غير الدقيق لمبالغ الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمبيعات.			

		في حالة عدم وجود اختلافات، يتم إعداد كل الإجراءات اللازمة لاكتتاب التصريحات الإلكترونية. أما في حال تسجيل فروقات، فيتم تصحيح الاختلافات بين مصلحة AR وقسم الجبائية، قبل إجراءات التصريح الإلكتروني. 1.2. تحليل الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع: يقوم أخصائي جبائي باستخراج ملف من النظام المعلوماتي يحتوي على جميع الفواتير (المدفوعة وغير المدفوعة). يعمل ملف Excel كأداة تحليل، من خلال إنشاء جدول محوري tableau croisé dynamique يعرض مبالغ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع. (بعد القيام بإجراء التدقيق 1H (الرسم على القيمة المضافة المحصلة) و 2H إجراء التدقيق (الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترداد) للحصول على النتيجة (الرسم على القيمة المضافة مستحقة الدفع)	
2H.	المدير الرئيسي للجبائية	كل شهر، يقوم الأخصائي الجبائي بإجراء مقارنة بين قيمة الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم مع تحليل حسابه، ثم مع تصريح G50.	أخطاء في حساب tva بسبب الاختلافات في مبالغ المداخل المسجلة محاسبيا والمبالغ المصرح بها.

		يتم إجراء فحص نهائي لكل المبالغ المسجلة محاسبيا. بعد كل إغلاق، يقوم قسم AR بإرسال رقم الأعمال المحقق، ويقوم قسم الجبائية بفحص رقم الأعمال، في حالة وجود تناقض يقوم كل من قسم الجبائية / قسم AR بإجراء التصحيح. يرسل قسم الجبائية إلى قسم AP ملفا بالمبالغ التي سيتم التصريح بها. يقوم فريق AP بإدراج رقم المستند المحاسبي في نفس الملف وإرساله مرة أخرى إلى قسم الجبائية لمتابعة الدفع الإلكتروني.	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة على المبيعات أو الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترداد بدون فاتورة أو مستندات داعمة، مما يؤدي إلى تقويمات جبائية في حال تعرض المؤسسة لرقابة جبائية.
H3	المدير الرئيسي للجبائية	يتم إجراء مقارنة الضريبة على الدخل المقطعة من المصدر الخاصة بالسلع والخدمات المستوردة مع دفتر الأستاذ العام مع الفواتير الموافقة لها. يتم فحص ومراجعة هذه المقاربة بشكل مستقل ويتم تحديد الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب.	الدفع الخاطئ للضريبة على الدخل المقطعة من المصدر الذي تحققه الشركات الأجنبية التي ليس لها منشأة دائمة في الجزائر بسبب اختلاف المصروفات بين المحاسبة والتصريح مما يؤدي إلى تقويمات جبائية في حال برمجة المؤسسة لرقابة جبائية.

4H	المدير الرئيسي للجبائية	ضريبة اقتطاع الرواتب (IRG) والضرائب الأخرى 1-1 ضريبة اقتطاع الرواتب: يتلقى فريق قسم الجبائية بيانا تفصيليا ل IRG من إدارة الموارد البشرية، ثم يعد المبلغ الواجب دفعه ويحيل الملف إلى قسم AP الدفع المحاسبي للموافقة عليه. بعد التحقق من صحة البيان، يقوم قسم الجبائية بإعداد أمر الدفع وإعادة توجيه الملف إلى إدارة الخزينة التي سترسل رقم الحساب البنكي للقيام بالتصريح الإلكتروني. 1-2 تتم مقارنة الضرائب الأخرى (رسوم الطابع، 1% TFNPDAL) مع مصلحة. بعد كل إغلاق، يقوم قسم AR بإرسال رقم الأعمال المحقق، ويقوم قسم الجبائية بفحص رقم الأعمال، في حالة وجود تناقض يقوم كل من قسم الجبائية /قسم AR بإجراء التصحيح. يرسل قسم الجبائية إلى قسم AP ملفا بالمبالغ التي سيتم التصريح بها. يقوم فريق AP بإدراج رقم المستند المحاسبي في نفس الملف وإرساله مرة أخرى إلى قسم الجبائية لمتابعة الدفع الإلكتروني.	دفع IRG على الرواتب الخاطئة بسبب الفرق بين التسجيلات المحاسبية والتصريحات الجبائية الذي يؤدي إلى تعديلات ضريبية أثناء الرقابة الجبائية.
----	-------------------------------	---	---

H5	المدير الرئيسي للجبائية	الرسوم النوعية الخاصة بقطاع الاتصالات هيئة تنظيم ARPCE هناك أربعة (04) رسوم: 0,5% من رقم أعمال المتعاملين الحائزين على رخص إقامة، واستغلال شبكات عمومية للمواصلات السلكية واللاسلكية للهاتف المحمول المفتوحة للجمهور إيرادات توريد ترخيص الإنترنت، يتم احتسابه سنويا، بناء على إجراء مقارنة بين قسم الجبائية والمصلحة التنظيمية لدى المؤسسة 1% ARPCE رقم الأعمال، يتم حسابها سنويا، على أساس إجراء مقارنة بين قسم GL / وقسم AR، يقوم قسم الجبائية بإعداد الدفع وإرساله إلى قسم AP 1.5% على رقم الأعمال على نشاط موزعي إعادة التعبئة الإلكترونية، يطلب قسم الجبائية تفاصيل رقم الأعمال من المحاسبة بعد فحصه يتم إعداد التصريح، وإرساله إلى قسم AP. يقوم هذا الأخير بإعداد الشيك، والمبالغ التي يتعين دفعها إلى إدارة الضرائب من خلال تصريح 50G.	الدفع الغير الصحيح للضرائب التنظيمية بسبب التناقض بين التسجيلات المحاسبية والتصريحات الخاصة بهذه الضرائب التنظيمية، مما يؤدي إلى تقويمات جبائية في حال تعرض المؤسسة لرقابة جبائية
----	-------------------------------	---	--

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على دليل الإجراءات الداخلية للمؤسسة

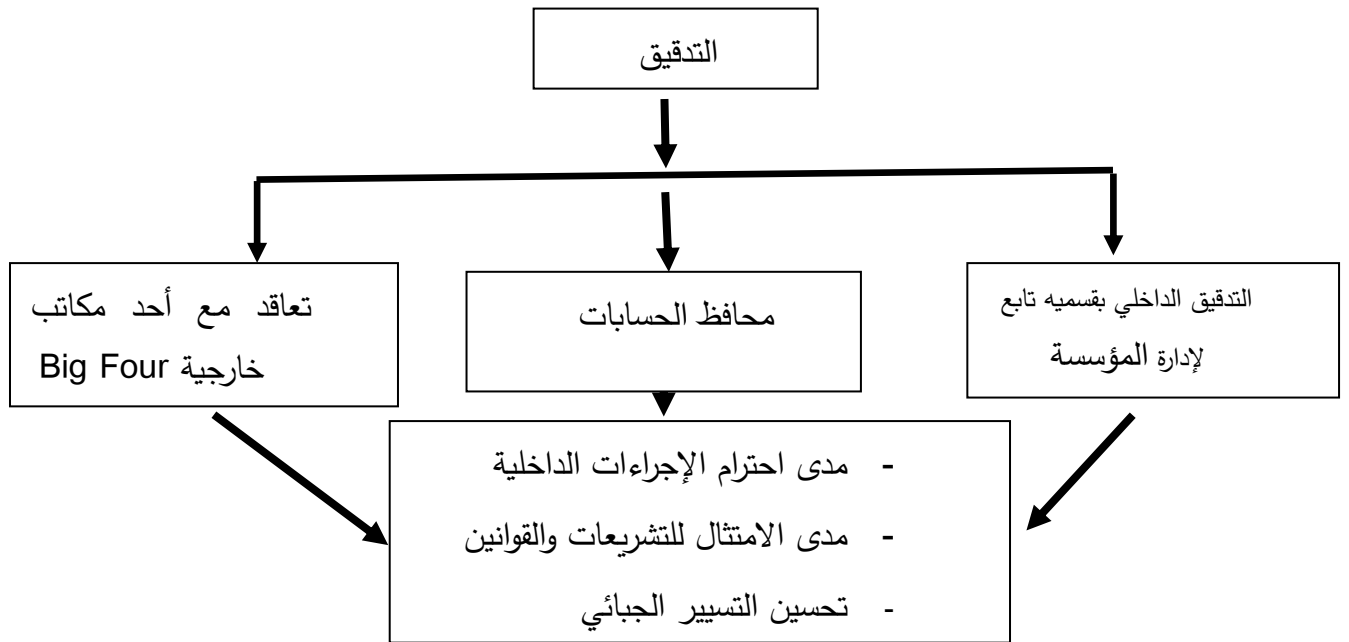
القسم الثاني: تتمثل في عملية التدقيق التي يقوم بها المدققون الداخليون التابعون مباشرة لإدارة المؤسسة، وذلك من خلال التدخلات التي يقومون بها خلال السنة، وذلك للتحقق من مدى وجود، وتطبيق الإجراءات الداخلية لتسيير الجانب الجبائي في المؤسسة، وذلك بغية الوصول إلى تسيير فعال في هذا المجال.

2. المستوى الثاني: يتمثل المستوى الثاني لعملية التدقيق في المصادقة على التقارير المالية للمؤسسة من طرف محافظ حسابات حيث يقوم هذا الأخير بالأخذ بعين الاعتبار الجانب الجبائي للمؤسسة. فمن خلال الملاحظات والتحفظات التي يقوم باستخراجها، يساعد المؤسسة على تحسين تسييرها الجبائي، وكذا السماح لها بالامتثال إلى القوانين، والتشريعات الجبائية المعمول بها مما يجنبها الوقوع في الأخطاء التي قد تحملها تكاليف إضافية.

يقوم بهذا التدقيق محافظ الحسابات مرة كل سنة بعد إغلاق الدورة المحاسبية.

3. المستوى الثالث: التدقيق الخارجي حيث تسهر شركة أوريدو على تحسين جودة تقاريرها المالية، وكذا تفعيل تسييرها الجبائي من خلال تعاقدتها الدائم مع أكبر المكاتب المعروفة عالميا في مجال التدقيق والاستشارة منها Deloitte و KPMG التي تقوم بعملية تدقيق شاملة، ومعمقة لحسابات الشركة وذلك خلال طوال السنة، تعد هذه المكاتب تقرير التدقيق مرة كل ثلاثة أشهر (كل فصل) للوقوف على الاختلالات التي تم استخراجها ومدى تصحيحها، وكذا مراقبة ما إذا لم تتكرر هذه الأخطاء في الفترات الموالية.

الشكل رقم: 3-15 مستويات التدقيق في شركة أوريدو



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مقابلاته مع مديرة قسم الجبائية في المؤسسة.

الفرع الرابع: المقومات الأساسية لفعالية تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة:

من خلال ما تطرقنا له من نظام الرقابة الداخلي ومختلف مستويات التدقيق التي تتبناها المؤسسة، نلاحظ أن مؤسسة أوريدو تهتم بجميع العوامل التي من شأنها تفعيل عملية تسيير الأخطار الجبائية، فهي توفر مشاركة وتجنيد كبير وواسع للموارد بما فيها الموارد البشرية، المالية، والفكرية والمعلوماتية لإعطاء رؤية واضحة وشاملة لجميع الأخطار الجبائية التي قد تهدد المؤسسة، ومما سبق يمكننا استخلاص المقومات الأساسية التي ترتكز عليها المؤسسة لضمان فعالية تسيير الأخطار الجبائية والمتمثلة أساسا في:

1. وجود ثقافة تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة:

من خلال تواجدها في المؤسسة طيلة فترة التربص لاحظنا وجود ثقافة قوية فيما يخص كيفية التعامل مع الأخطار الجبائية، وتسييرها، وذلك من خلال تبني قيم الشعور بالخطر والاستعداد لمواجهة، وكذا غرس مبادئ التحلي بالمسؤولية تجاه تحمل الخطر، وجعل مبدأ تسيير الخطر عمل يومي يلزم كافة الموظفين في قسم الجبائية والمالية، سواء كان هذا من المسؤول أو العمال، وذلك من خلال بناء شعور لديهم أن الخطر الذي يواجه المؤسسة هو خطر يواجههم هم.

2. وجود عنصر الاتصال في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة:

تعزز مؤسسة أوريدو وتعطي أهمية كبيرة لعنصر الاتصال الفعال بين مختلف التنظيمات داخل المؤسسة وبين الأطراف المتداخلة لتسهيل عملية تسيير الأخطار، والتحسين من فعاليتها، وهذا لضمان سيرورة المعلومات الخاصة بالخطر الجبائي داخل قسم الجبائية بكل سهولة وانسيابية عالية بعيدة عن كل التعقيدات التي من شأنها عرقلة سير، وفهم هذه المعلومات.

3. استخدام التكنولوجيا في برامج تسيير الأخطار الجبائية:

باعتبار أن مؤسسة أوريدو رائدة في مجال الاتصالات والتكنولوجيا، فلا يمكن الحديث عن مقومات تسيير الخطر الجبائي دون الحديث عن تطبيق التكنولوجيا على برامج تسيير الخطر الجبائي، حيث يتمثل في نظام معلومات oracle ودوره في ربط كافة العمليات والحصول على بيانات ومعلومات دقيقة متعلقة بخطر معين، وكذا إيجاد قواعد بيانات خاصة بتحليل وتخزين البيانات المرتبطة بالخطر من أجل استخدامها في التنبؤ بمستويات الخسارة المستقبلية.

4. تفعيل دور اليقظة الإستراتيجية:

يمكن تعريف اليقظة الإستراتيجية بأنها سيرة خاصة بتوفير المعلومات التي من خلالها تكون المؤسسة على علم مسبق بالتغيرات التي تحدث في المستقبل، وتحدث في المحيط الذي تعمل فيه، وهذا لغرض تجنب التهديدات، واكتشاف، واستغلال الفرص، وكذا تقليل الأخطار المتعلقة بعدم التأكد¹، ونذكر على سبيل المثال: عدم ترك التصريحات الشهرية لآخر يوم أو اليومين الآخرين، لأن نظام جيباتك قد يكون معطلا نتيجة الضغط لذا يقوم قسم الجبائية بالتصريح ب 16 من كل شهر كأقصى حد لتفادي عقوبات التأخير.

المطلب الثالث: تقييم فعالية التدقيق الجبائي على مستوى مؤسسة أوريدو

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بإجراء تقييم لوظيفة التدقيق الجبائي على مستوى المؤسسة وذلك من خلال تحليل نتائج الرقابة الجبائية التي مرت بها المؤسسة من خلال برنامج الرقابة الجبائية لسنة 2017 والذي مس السنوات التالية: 2014، 2015، 2016.

وتعتبر نتائج الرقابة للبرنامج 2017 وسيلة للوقوف على مدى فعالية التدقيق ودوره في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة خصوصا أن المؤسسة قد قامت بتدعيم قسم الجبائية بعد الرقابة الجبائية التي مرت عليها المؤسسة المنافسة جيزي وتكبتها لأعباء ضريبية كبيرة.

أولا: تحليل نتائج الرقابة الجبائية لبرنامج الرقابة لسنة 2017

1. عرض نتائج الرقابة الجبائية:

خضعت المؤسسة لرقابة جبائية على المحاسبة للسنوات 2014، 2015، 2016 وكانت نتائج الرقابة الجبائية كالتالي:

1. قامت المؤسسة خلال السنوات 2014، 2015، 2016 بتوسيع الاستفادة من الامتيازات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمار ANDI فيما يخص رقم الأعمال المحقق من خلال المبيعات في حين أن الامتيازات تمس فقط رقم الأعمال المحقق في إطار الخدمات.

¹ عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص111.

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

لذلك قامت الإدارة الجبائية بإعادة فرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحقق من المبيعات على النحو الآتي:

السنوات	2014	2015	2016
المبالغ د. ج	1 724 137 882	207 847 000	399 667 00

2. تم تسجيل تأخير في تصريح رقم الأعمال المحقق خلال السنوات 2014، 2015 والذي صرح به في سنة 2017 لذلك قام المحققون بتطبيق غرامات لضرائب مؤجلة تمثلت فيما يلي:

السنوات	التعيين	حقوق واجبة الدفع مؤجلة	غرامة لضرائب مؤجلة (%25)
2014		14 920	3 730
2015		1 389 120	347 280

3. من خلال إجراء مقارنة بين المبالغ المحصلة في الكشف البنكي د.ج والمبالغ المصرح بها في التصريح الشهري G50 تم تسجيل فارق في المبالغ المحصلة، يخضع على الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني خلال السنتين 2014 و 2016 على الصورة الآتية:

جدول رقم 3-33 إعادة تأسيس المبالغ المحصلة

السنوات	التعيين	2014	2016
المبالغ المحصلة في الكشف البنكي TTC		117 035 852 288	129 303 288 220
المبالغ المصرح بها في التصريح الشهري TTC G50		117 029 263 774	129 274 488 268
الفرق TTC		6 588 514	28 799 952
معامل التحويل		0,8547	0,8547
رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة		5 631 209	24 615 344
الحقوق الواجبة الدفع 17%		957 305	4 184 608

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مقدمة من إدارة الضرائب

4. وجود تباين بين الفوترة المصرح بها والفوترة المعاد تأسيسها على أساس المبالغ المحصلة مع الأخذ بعين الاعتبار تغيرات أرصدة الزبائن وتسبيقات الزبائن في 01 / 01 و 12/31 خلال السنوات 2014، 2015، 2016 كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم 3-34: إعادة تأسيس الفوترة

التعيين	2014	2015	2016
المبالغ المحصلة المعاد تأسيسها TTC	113 475 562 910	120 334 408 411	121 945 849 948
نسبة رقم الأعمال ب 7%	–	17, 42%	18,19%
رقم الأعمال المفوتر ب 7%	–	20 962 253 945	22 181 950 106
معامل التحويل 1 / 107	0,9346	0,9346	0,9346
رقم الأعمال المعاد تأسيسه ب 7 % HT	–	19 590 891 538	20 730 794 491
نسبة رقم الأعمال المفوتر 17%	100%	82,58%	81,81%
رقم الأعمال المفوتر ب TTC 17%	113 475 562 910	99 372 154 466	99 763 899 842
معامل التحويل 1 / 117	0,8547	0,8547	0,8547

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

85 268 290 464	84 933 465 355	96 987 660 607	رقم الأعمال المعاد تأسيسه ب 17% HT
105 999 084 955	104 524 356 893	96 987 660 607	رقم الأعمال المعاد تأسيسه HT
5 496 213 274	5 409 572 596	5 214 029 470	+ رقم الأعمال المعفى
111 495 298 229	109 933 929 489	102 201 690 077	رقم الأعمال المفوتر المعاد تأسيسه HT
112 150 478 702	110 674 165 503	102 186 780 345	رقم الأعمال المفوتر والمصرح به
- 655 180 473	- 740 236 014	14 909 732	الفرق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مقدمة من إدارة المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه قامت إدارة الضرائب بإعادة إخضاع الفرق المستخرج لسنة 2014 المقدر ب 14 909 732 للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 23% وإهمال الفوارق السالبة المستخرجة للسنتين 2015 و 2016.

5. قامت المؤسسة بتسجيل تكاليف غير مرتبطة مباشرة بالاستغلال. هذه التكاليف غير مسموح بها جبائيا حسب المادة رقم 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لذلك يعاد استردادها للنتيجة الجبائية، كما يعاد صب الرسم على القيمة المضافة الموافقة لها التي تم استرجاعها مسبقا. والجدول الموالي يوضح مختلف هذه التكاليف:

جدول رقم 3-35: الأعباء الغير مبررة

التعيين	رقم الحساب	2014	2015	2016
مبيعات أخرى	601 004	26 423 139	62 430 260	414 750 135
مصاريف الإيواء	631 0 121	6 649 150	2 204 500	6 028 250
برنامج تربية	631 0 506	3 982 950	9 501 443	12 280 626
تهيئة وإصلاح	615 4 201	11 001 442	12 022 117	4 867 130
تنظيف	615 4 209	19 731 675	11 773 830	12 817 500
تكاليف المستشارين	622 4 303	7 840 172	86 889 405	99 962 682
فندق	625 4 502	9 357 078	18 432 676	22 548 772
وجبات إفطار	625 4 504	9 283 200	30 467 470	9 093 409
تكاليف اجتماعات	658 4 905	11 040 232	10 641 821	6 934 284
أحداث داخلية	625 4 906	49 446 835	72 794 467	19 722 544
تكاليف مختلفة	658 4 913	-	2 372 836	9 966 970
أرباح الموظفين	638 4 916	-	37 645 788	-
أحداث الزبائن	623 5 201	1 875 059	30 953 827	53 714 053
أحداث أخرى	623 5 204	39 983 890	79 667 423	-
اتصالات داخلية	623 5 404	559 100	-	-
تذكرة طائرة	625 4 501	82 586 138	45 911 369	-
مجموع التكاليف المسترجعة		760 059 279	709 233 513	414 191 449
مجموع TVA المسترجعة		33 519 567	79 525 637	67 269 023

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مقدمة من إدارة المؤسسة

6. تسجيل تكاليف التأمين الصحي وتكاليف تذاكر السفر لفائدة الموظفين الأجانب، هذه التكاليف غير مرتبطة بالنشاط لذلك فهي مقصاة من حق التخفيض من النتيجة الجبائية وذلك خلال السنوات 2014، 2015، 2016 والموضحة في الجدول الموالي:

التعيين	رقم الحساب	2014	2015	2016
تأمين صحي	6 310 309	12 362 364	20 666 138	22 452 035
تذاكر السفر	6 310 310	47 723 816	41 885 843	44 055 671
المجموع		60 086 180	62 551 981	66 507 706

7. قامت المؤسسة بالتسجيل عن طريق الخطأ حساب فوائد على القروض المقدمة لفائدة المساهمين في حساب التكاليف على القروض البنكية بقيمة 559 507 020 د.ج في سنة 2015، هذه الفوائد يتم استرجاعها في النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26%.
8. التسجيل المحاسبي في حساب التكاليف لعملية " فرق الجرد" بمبلغ يقدر ب 37 451 124 د.ج لسنة 2016 بدون أية وثيقة ثبوتية، منه هذه التكلفة غير مبررة.
9. من خلال دراسة جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، لسنة 2016 تم ملاحظة استرداد تكاليف غير مسموح بها جبائيا مسجلة في حساب التكاليف لسنة 2015 وسنة 2014 وبالتالي تطبيق غرامة لضرائب مؤجلة على الوجه الآتي:

جدول رقم: 3-36 تطبيق غرامة لضرائب مؤجلة

التعيين	2014	2015
مجموع تكاليف مسترجعة 2016	7 138 837 622	713 859 099
معدل IBS	23%	26%
حقوق مؤجلة	185 603 366	1 641 932 653
غرامة لحقوق مؤجلة (25%)	46 400 841	410 483 163

المصدر: من إعداد الطالبة

10. تم تسجيل نقص في القاعدة الجبائية الخاضعة للرسم على رقم الأعمال الخاص بمتعاملي الهاتف النقال وذلك خلال سنتين 2014 و 2015 كما هو موضح فيما يلي:

السنوات	القاعدة الخاضعة للرسم G4	القاعدة المصرح بها G50	الفرق
2014	102 186 780 345	782 605 797 100	1 404 174 548
2015	110 674 165 503	821 874 067 109	852 291 436 دج

II. تقييم نتائج الرقابة الجبائية لبرنامج الرقابة لسنة 2017

من خلال عرض مختلف الأخطاء والسهوات التي وقعت فيها المؤسسة بناء على التبليغ بالتقويم الأولي التي اقترحت الإدارة الجبائية، وبعد قيام المؤسسة بالإجابة على مختلف الملاحظات، قامت الإدارة بتطبيق التقويم النهائي حيث يمكن تقييم حجم الخسارة التي تحملتها في مختلف الضرائب والرسوم كما هو مبين في الجدول الآتي:

1- تقييم الخطر فيما يخص الرسم على النشاط المهني: TAP

جدول رقم: 3-37 تقييم خطر الرسم على النشاط المهني

التعيين	2014	2015	2016
تسوية رقم الأعمال غير معفى ANDI الخاص مبيعات	1 724 137 882	207 847 000	399 667 000
معدل Tap	2%	2%	2%
مجموع الحقوق الواجبة	34 482 758	4 156 940	7 993 340
غرامة 25%	8 620 689	1 039 235	1 998 335
المجموع	43 103 447	5 196 175	9 991 675 دج

المصدر: من إعداد الطالبة

2- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم: 3-38 تقييم خطر الرسم على القيمة المضافة TVA

التعيين	2014	2015	2016
TVA تكاليف غير مرتبطة بالاستغلال	33 519 567	79 525 637	67 269 023
فرق بين رقم الأعمال المحصل في الكشف البنكي ورقم الأعمال المصرح به G50	957 305	-	4 184 608
الحقوق الواجبة	34 476 872	79 525 637	71 453 631
غرامة 25%	8 619 218	19 881 409	17 863 408
غرامة لضرائب مؤجلة	3 730	347 280	-
المجموع	43 099 820	99 754 326	89 317 039 دج

المصدر: من إعداد الطالبة

3- فيما يخص الرسم على رقم أعمال متعاملي الهاتف النقال:

جدول رقم: 3-39 تقييم خطر الرسم على رقم أعمال متعاملي الهاتف النقال

التعيين	2014	2015	2016
فرق في الفوترة G4 / G50	1 404 174 548		-
فرق رقم الأعمال الناجم عن إعادة تأسيس الفوترة	14 909 732	-	-
القاعدة الخاضعة للرسم	1 419 084 280	852 291 436	-

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

–	8 522 514	14 190 843	مبلغ الرسم 1%
–	2 130 729	3 547 711	غرامة التأخير
–	10 653 643	17 738 554	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

4- فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات: IBS

جدول رقم: 3-40 تقييم خطر الضريبة على أرباح الشركات

2016	2015	2014	التعيين
553 373 021	1 135 768 234	354 755 971	Remboursement/ bénéfice
%26	%26	%23	معدل الضريبة %
143 876 985	295 299 741	81 593 873	حقوق IBS
35 969 246	73 824 935	20 398 468	غرامة 25%
–	46 400 841	410 483 163	غرامة على الضريبة المؤجلة
179 846 232 دج	415 525 517	512 475 505	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

5- فيما يخص المداخل الموزعة

جدول رقم: 3-41 تقييم خطر الضريبة على المداخل الموزعة

2016	2015	2014	التعيين
553 373 021	1 135 768 234	354 755 971	Remboursement/ bénéfice
143 876 985	295 299 741	81 593 873	حقوق IBS (-)
515 921 897	576 261 215	339 846 239	التكاليف الغير قابلة للحسم جبائيا (-)

القاعدة الخاضعة للضريبة	–	264 207 278	–
حقوق IRG 15%	–	39 631 092	–
غرامات 25%	–	9 907 773	–
المجموع	–	49 538 865	–

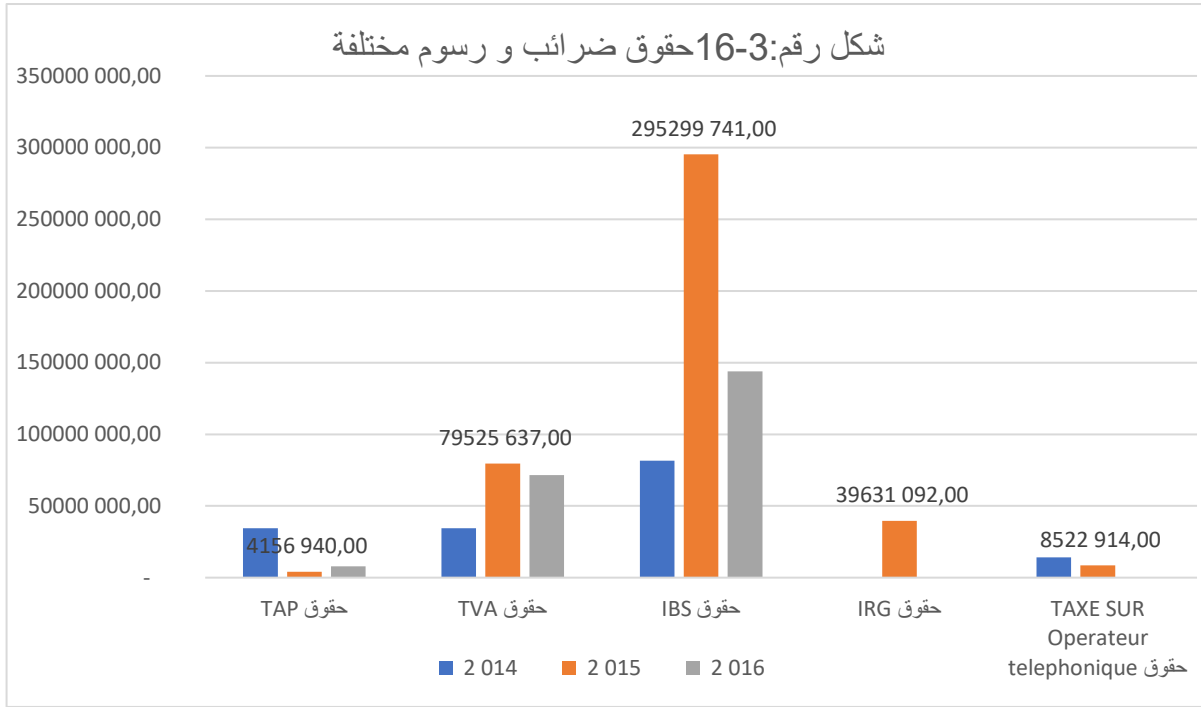
المصدر: من إعداد الطالبة

ثانيا: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي المطبق في المؤسسة:

من خلال ما سبق يمكن تلخيص أهم أنواع الأخطار الجبائية في أخطار عدم الامتثال الجبائي وتتمثل أساسا في:

- الاستفادة من امتيازات جبائية ممنوحة دون استيفاء الشروط اللازمة للاستفادة منها فيما يخص الرسم على النشاط المهني TAP.
 - التأخير في التصريح بمبالغ محصلة مما نجم عنه تطبيق غرامات التأخير فيما يخص TVA الرسم على القيمة المضافة.
 - نقص في تصريح المبالغ المالية المحصلة مما نجم عنه إعادة تأسيس المبالغ المحصلة وتطبيق عقوبات عليها.
 - حسم تكاليف غير قابلة للحسم من النتيجة الجبائية.
 - تسجيل تكاليف دون أوراق ثبوتية.
 - التأخير في استرداد التكاليف الغير قابلة للحسم من النتيجة الجبائية مما أدى إلى تطبيق غرامات الضرائب المؤجلة.
 - نقص في التصريح في رقم الأعمال المفوتر.
- رغم وضع المؤسسة لعدة مستويات للتدقيق وتوفيرها لكل الوسائل المادية، البشرية، والمعلوماتية وكذا اللجوء الى مكاتب الاستشارة والتدقيق إلا أن المراقبة الجبائية أدت بتحميل المؤسسة لتكاليف إضافية ناتجة عن إعادة تأسيس كل من رقم الأعمال والنتيجة المصرح بهما.

يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

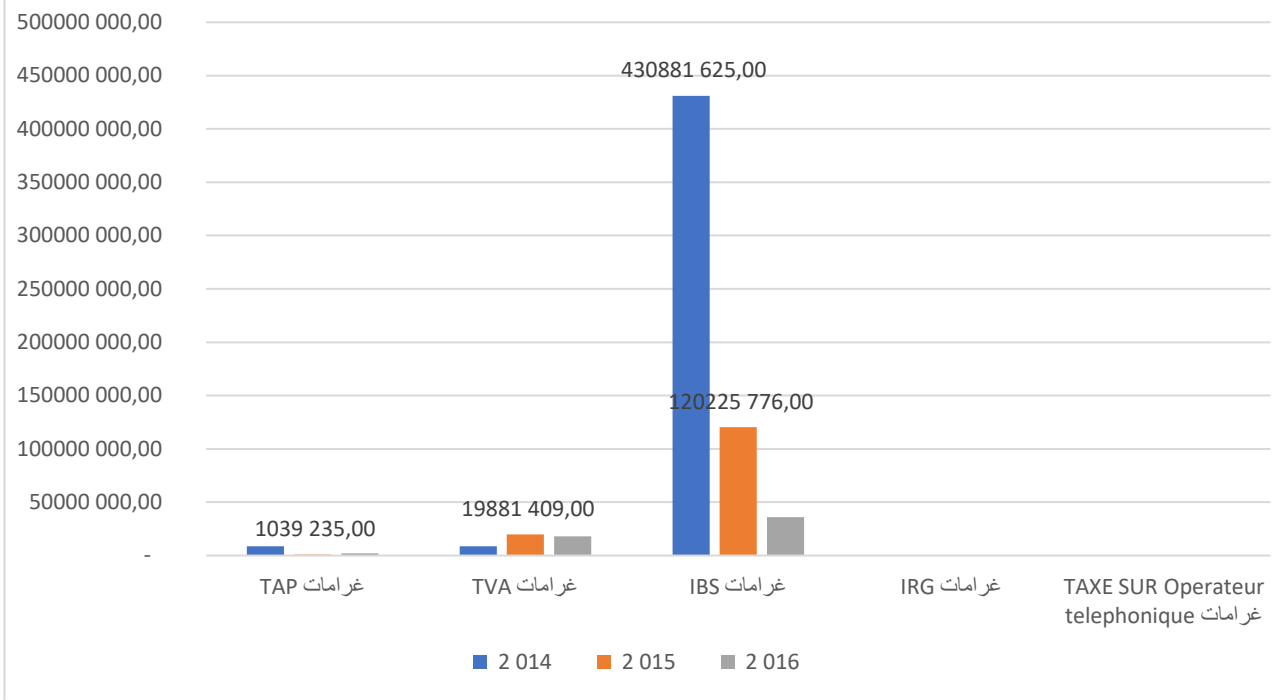


المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الشكل أعلاه، تحملت المؤسسة تكاليف إضافية في مختلف أنواع الضرائب والرسوم منها: IBS، TAP، TVA، IRG، والرسم على متعاملي الهاتف النقال وذلك خلال السنوات 2014، 2015، 2016 وبمقارنة مبلغ التكاليف الإضافية لكل رسم أو ضريبة مع المبلغ المصرح به نجد أنها لا تتجاوز نسبة 1% تعتبر هذه النسبة مقبولة نوعا ما مقارنة مع نسب التهرب التي يتم تسجيلها سنويا.

ترافق الحقوق الإضافية المستخرجة غرامات وعقوبات إضافية لكل نوع من أنواع الرسوم والضرائب والموضحة في الشكل الموالي:

شكل رقم : 3-17 العقوبات الموافقة للحقوق الواجبة الدفع



المصدر: من إعداد الطالبة

تشكل نسبة الغرامات 25% من مبلغ كل رسم وضريبة، تطبق هذه الغرامات كعقوبات لنقص التصريح ومن خلال الجدول نلاحظ أن عقوبات الضريبة على أرباح الشركات تعتبر مرتفعة وذلك نتيجة تطبيق غرامات على الحقوق للربح المعاد تأسيسه، وكذا غرامات من أجل ضرائب مؤجلة.

من خلال تحليل نتائج المراقبة الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة يمكن القول إن نظام ومستويات التدقيق المطبقة كان لها دور أساسي في تسيير الأخطار الجبائية لأن المؤسسة تم تحميلها تكاليف إضافية مقبولة نوعا ما. رغم التأثير السلبي لهذه التكاليف على الخزينة إلا أنها لم تؤثر على صورة المؤسسة وسمعتها أو على علاقتها مع إدارة الضرائب، وبالتالي يمكن القول إن التدقيق الجبائي المطبق هو نظام فعال مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- الحجم الكبير للمؤسسة ونشاطها المتفرع.
- هيكل المؤسسة المعقد.
- تعقد العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

المبحث الثالث: إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

بعد معرفة كيفية تطبيق الإجراءات العملية للتدقيق الجبائي على مستوى المؤسستين ألفا وأوريديو من خلال المبحثين السابقين، سنقوم بالإجابة على الإشكالية الرئيسية المتمثلة في إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في هذا المبحث وذلك بإجراء مقارنة بين حجم الأخطار قبل وبعد عملية التدقيق على مستوى مؤسسة ألفا وكذا إجراء مقارنة حول تأثير التكاليف الجبائية على رقم الأعمال المحقق بالنسبة لكل من مؤسسة ألفا ومؤسسة أور يدو.

المطلب الأول: مقارنة بين حجم الأخطار الجبائية قبل وبعد إجراء مهمة التدقيق الجبائي على مستوى مؤسسة ألفا

بعد تحديد الأخطار الجبائية، وتقييمها، وإعطاء التوصيات العلاجية الفورية لمؤسسة ألفا، يمكننا إبراز دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية من خلال إجراء مقارنة بين حجم الأخطار قبل التدقيق وحجم الأخطار بعد التدقيق أي بعد الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والحلول المقترحة والمتمثلة في:

1. تسجيل فواتير الشراء التي لم تسجل محاسبيا.
2. تصحيح التسجيلات المحاسبية الخاصة بحسابات 72/355.
3. ترصيد الحسابات الانتظارية وحساب تسبيقات الزبائن.
4. جعل حساب 455 شركاء مرصدا أو دائنا.

ومنه يمكن إعادة حساب رقم الأعمال المعاد تأسيسه وكذا الربح المعاد تأسيسه مثلما هو مبين في الجدول الآتي:

أولاً: حساب فرق رقم الأعمال المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق

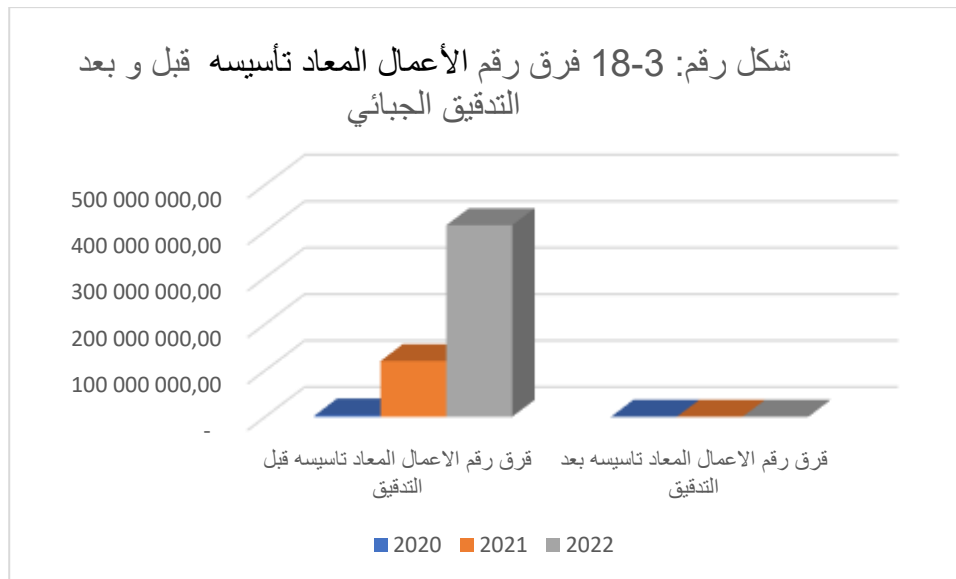
جدول رقم: 3-42 فرق رقم الأعمال المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق

بعد التدقيق (بعد التوصيات)			قبل التدقيق			التعيين
2022	2021	2020	2022	2021	2020	مشتريات
00	00	00	2 760 571	1 923 331	1 354 221	معاد تأسيسها
00	00	-	188 350 977	102 721 937	-	فرق في الإنتاج المخزن

الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

00	00	00	785 953	633 340	953 370	حسابات انتظارية
00	-	-	20 000 000	-	-	تسبيقات زبائن غير مرصدة
00	00	00	4 564 62612	119 928 945	2 835 737	فرق رقم أعمال معاد تأسيسه

المصدر: من إعداد الطالبة



المصدر: من إعداد الطالبة

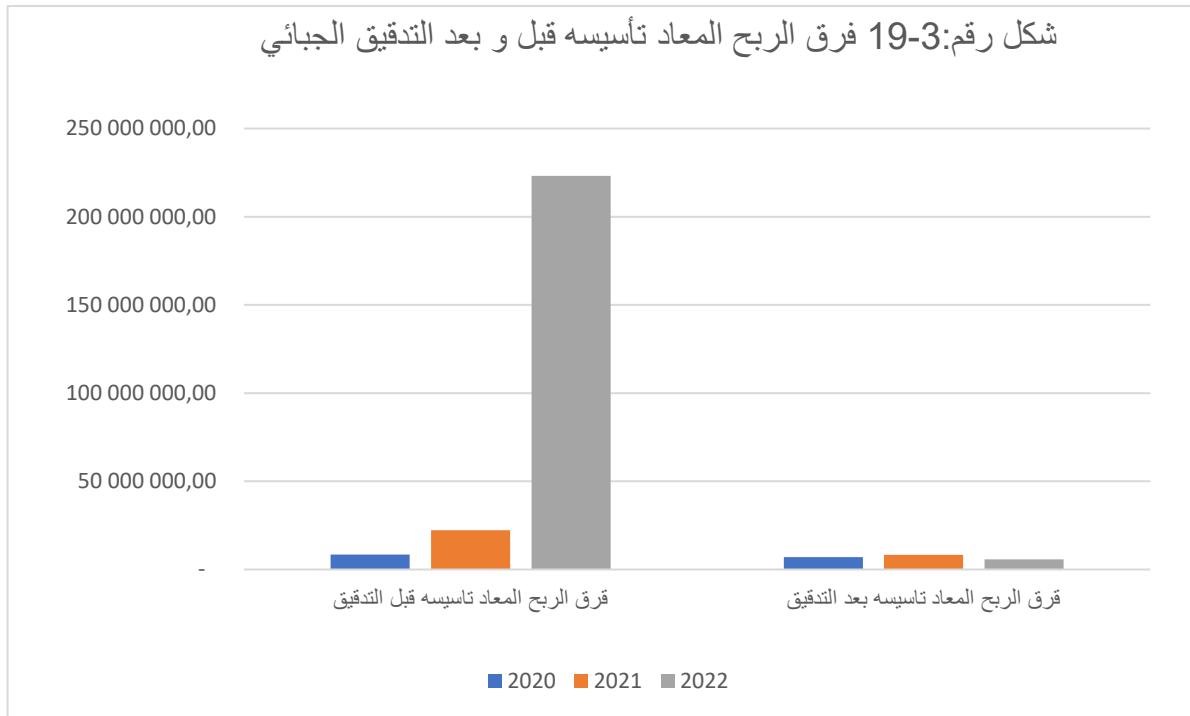
من خلال الشكل والجدول المبينين أعلاه، نلاحظ أنه بعد تطبيق التوصيات التي قدمها المدقق الجبائي فإن الفرق في رقم الأعمال الذي تم إعادة تأسيسه قد تمت معالجته، وبالتالي فإنه لم يعد هناك فرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعاد تأسيسه خلال السنوات: 2020، 2021، و2022.

ثانياً: إعادة حساب فرق الربح المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق

جدول رقم: 3-43 فرق الربح المعاد تأسيسه قبل وبعد عملية التدقيق

بعد التدقيق			قبل التدقيق			التعيين
2022	2021	2020	2022	2021	2020	القاعدة
00	00	00	4 564 626 612	119 928 945	1 453 158	الضريبة الناجمة عن رقم الأعمال المعاد تأسيسه.
-	-	2 340 751	-	-	2 340 751	تكاليف سنوات سابقة
-	3 815 341	-	-	3 815 341	-	تكاليف بدون وثائق ثبوتية
1 752 260	1 682 711	1 937 315	1 752 260	1 682 711	1 937 315	
4 062 391	2 410 772	2 419 476	4 062 391	2 410 772	2 419 476	أعباء تم تسديدها نقداً
-	360 000	360 000	-	360 000	360 000	مخصصات اهتلاك
5 814 651	8 268 824	7 057 542	223 142 083	22 353 162	8 510 700	فرق الربح المعاد تأسيسه

المصدر: من إعداد الطالبة



المصدر: من إعداد الطالبة

- يوضح كل من الشكل والجدول المبينين أعلاه أن فرق الربح المعاد تأسيسه بالنسبة للسنوات 2020، 2021، 2022 قد تم تخفيضه إلى أدنى حد ممكن خصوصا خلال السنتين 2021 و 2022 حيث انتقل من 22 353 162 دج إلى 8 268 844 دج سنة 2021 وانتقل من 223 142 083 إلى 5 814 651 دج سنة 2022.

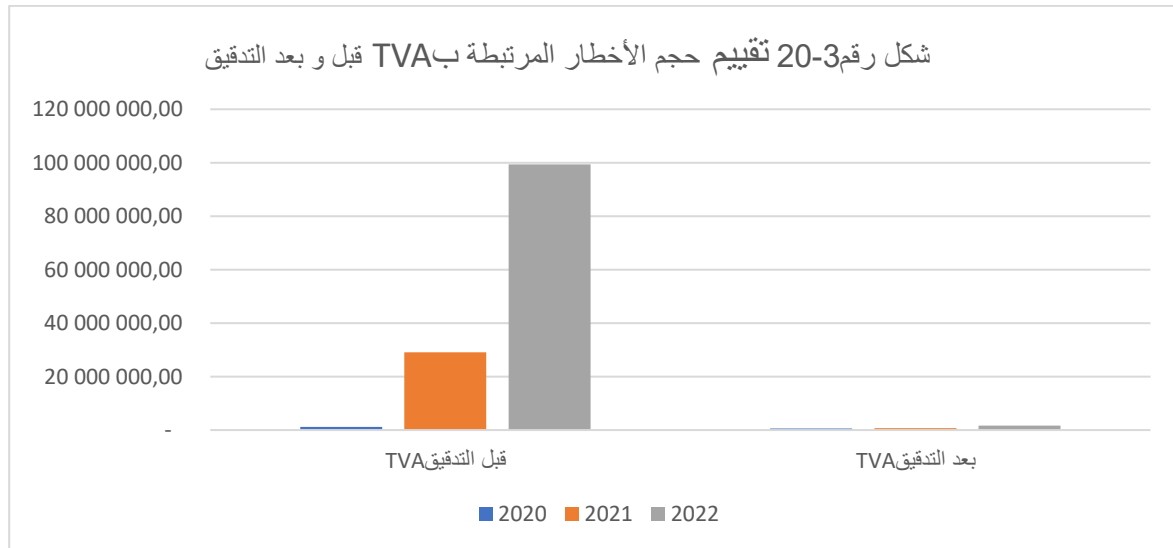
ثالثا: إجراء مقارنة بين الحقوق الواجبة الدفع في حالة رقابة جبائية قبل وبعد التدقيق الجبائي

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة حجم الأخطار الجبائية قبل وبعد إجراء عملية التدقيق في المؤسسة بالتالي إبراز دور التدقيق في تحسين تسيير هذه الأخطار المتعلقة بمختلف الرسوم والضرائب التي تخضع لها المؤسسة.

1. فيما يخص الرسم على القيمة المضافة

جدول رقم: 3-44 تقييم خطر TVA قبل وبعد عملية التدقيق

بعد التدقيق			قبل التدقيق			التعيين
2022	2021	2020	2022	2021	2020	
00	00	00	78 387 279	22 786 499	538 790	* حقوق TVA على رقم الأعمال المعاد تأسيسه
771 854	458 046	459 700	771 854	458 046	459 700	TVA غير قابلة للاسترجاع
192 963	114 511	114 925	19 596 819	5 696 624	249 622	عقوبات
653 989	114 205	227 114	653 989	114 205	227 114	غرامات التأخير في التسديد
1 618 806	686 762	574 625	99 409 941	29 055 374	1 248 112	المجموع



المصدر: من إعداد الطالبة

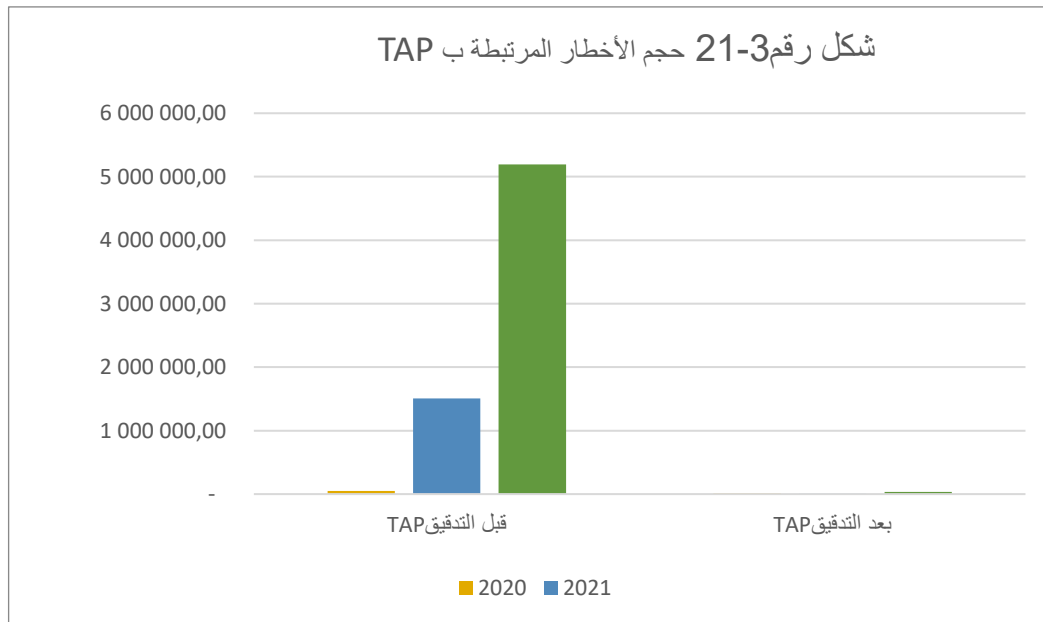
الفصل الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

يوضح كل من الشكل والجدول أعلاه حجم الخطر المسجل فيما يخص الرسم على القيمة المضافة حيث يعتبر خطر ذا درجة عالية خصوصاً خلال السنتين 2021 و2022 وله تأثير سلبي حاد على خزينة المؤسسة في حال تحققه، لكن بعد أخذ الإجراءات العلاجية بعين الاعتبار تم تخفيض خطر التعرض لتقويم جبائي هام حيث انتقل من 99 409 941 د ج الى 1 618 806 د ج ومن 29 055 374 د ج إلى 686 762 د ج بالنسبة للسنتين 2022 و2021 على التوالي، منه تبرز أهمية التدقيق في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة.

2. فيما يخص الرسم على النشاط المهني

جدول رقم: 3-45 تقييم خطر TAP قبل وبعد عملية التدقيق

بعد التدقيق		قبل التدقيق		التعيين
2021	2020	2021	2020	حقوق Tap على
00	00	1 199 11	28 357	رقم الأعمال
00	00	299 822	7 089	المعاد تأسيسه
00	00	299 822	7 089	عقوبات 25%
6 010	11 953	6 010	11 953	غرامات التأخر
6 010	11 953	1505121	47 399	عن التسديد
6 010	11 953	1505121	47 399	المجموع



المصدر: من اعداد الطالبة

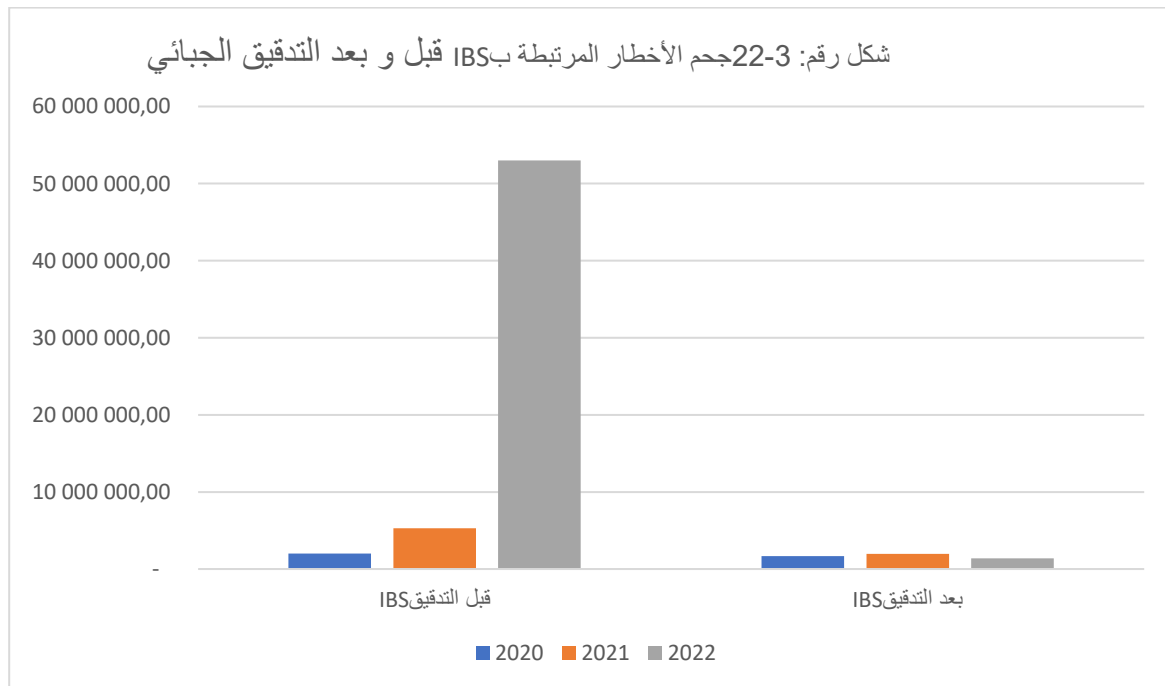
كذلك بالنسبة للرسم على النشاط المهني، رغم أن حجم الخطر المسجل منخفض مقارنة ب حجم الخطر المسجل فيما يخص TVA إلا أنه وبعد تطبيق الإجراءات التصحيحية، يكاد ينعدم الخطر المسجل خلال السنوات 2020، 2021، 2022.

3. فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات

جدول رقم: 3-46 تقييم خطر IBS قبل وبعد عملية التدقيق

بعد التدقيق			قبل التدقيق			التعيين
2022	2021	2020	2022	2021	2020	حقوق IBS
1 104 783	1 571 076	340 932 1	42 396 995	4 247 100	1 617 033	
276 195	392 769	335 233	10 599 248	1 061 775	404 258	عقوبات 25%
1 380 979	1 963 845	676 166 1	52 996 244	5 308 875	2 021 291	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول والشكل الموضح أعلاه، نلاحظ أن حجم الخطر المرتبط بالضريبة على أرباح الشركات قبل عملية التدقيق عال جدا خلال سنة 2022 وفي حالة حدوثه سوف يلحق أضرارا جسيمة بخزينة المؤسسة، أما حجم الخطر بالنسبة للسنتين 2020، 2021 فهو متوسط، لكن بعد تطبيق الإجراءات العلاجية تم تخفيض هذا الخطر إلى أقصى حد ممكن خلال السنوات 2020، 2021، 2022 حيث انتقل من:

2 021 291 دج إلى 1 676 166 دج سنة 2020.

من 5 308 875 دج إلى 1 963 845 دج سنة 2021.

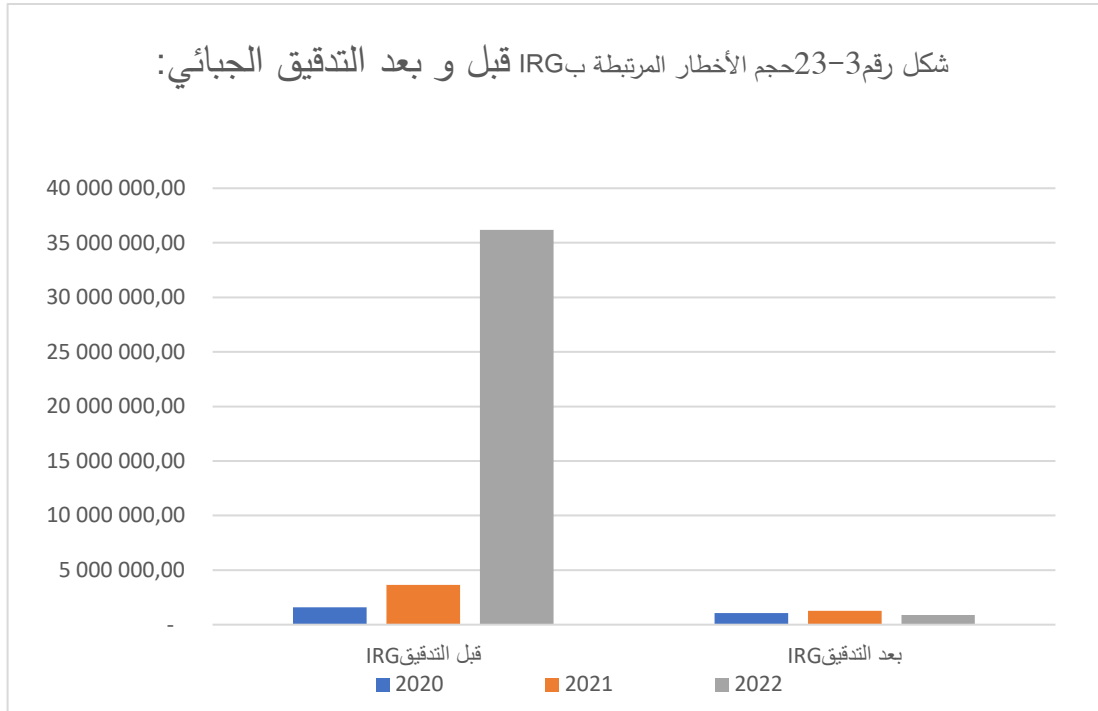
من 52 996 244 دج إلى 1 380 979 دج سنة 2022.

وبالتالي يمكن القول إن نتائج التدقيق كانت جد مفيدة لمؤسسة ألفا.

4. فيما يخص الضريبة على الأرباح الموزعة

جدول رقم: 3-47 تقييم خطر IRG قبل وبعد عملية التدقيق

بعد التدقيق			قبل التدقيق			التعيين
2022	2021	2020	2022	2021	2020	حقوق
706 480	1 004 662	857 491	28 942 709	2 914 059	1 262 532	عقوبات IRG Dividende
176 620	251 165	214 372	7 235 677	728 514	315 633	
883 100	1 255 827	1 071 864	36 178 387	3 642 574	1 578 165	المجموع



المصدر: من إعداد الطالبة

ترتبط الضريبة على المداخل الموزعة ارتباطا وثيقا بالضريبة على أرباح الشركات حيث سجلنا نفس الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء تقييم حجم الخطر قبل التدقيق فيما يخص IBS حيث كان الخطر عال خلال سنة 2022 بينما نجده منخفضا نوعا ما خلال سنتين 2020، 2021 لكن بعد عملية التدقيق تم تقادي حجم الخطر بالنسبة للسنوات 2020، 2021، 2022 حيث انتقل من 36 178 387 دج إلى 883 100 دج سنة 2022 وهي نتيجة جد مرضية بالنسبة للمؤسسة.

المطلب الثاني: مقارنة بين مؤسسة الفا ومؤسسة أوريدو حول تأثير حجم الأخطار على رقم الأعمال

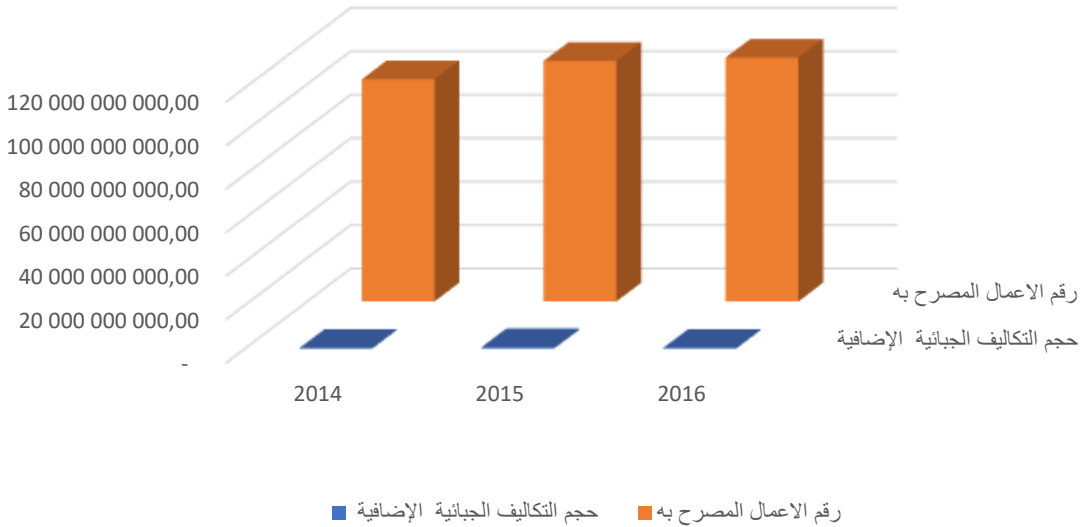
يهدف إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية وإن المؤسسة التي تتخذ التدقيق الجبائي كأداة للتحكم في تسيير أخطارها الجبائية أفضل من المؤسسة التي لا تقوم بعملية التدقيق ارتأينا إجراء مقارنة بين المؤسستين محل الدراسة مؤسسة أوريدو ومؤسسة ألفا حول تأثير حجم الأخطار الجبائية على رقم الأعمال كما يبينه الشكلان المواليان:

جدول رقم: 3-48 حجم التكاليف الإضافية بالنسبة الى رقم الأعمال المصرح به لمؤسسة أوريدو

مؤسسة أوريدو			
2016	2015	2014	
279 154 945	533 920 405	205 930 432	حجم التكاليف الجبائية الإضافية
112 150 478 702	110 674 165 503	102 186 780 345	رقم الأعمال المصرح به
0,2%	0,5%	0,2%	النسبة

المصدر: من إعداد الطالبة

شكل رقم 3-24 حجم الخطر بالنسبة لرقم الأعمال لمؤسسة أوريدو

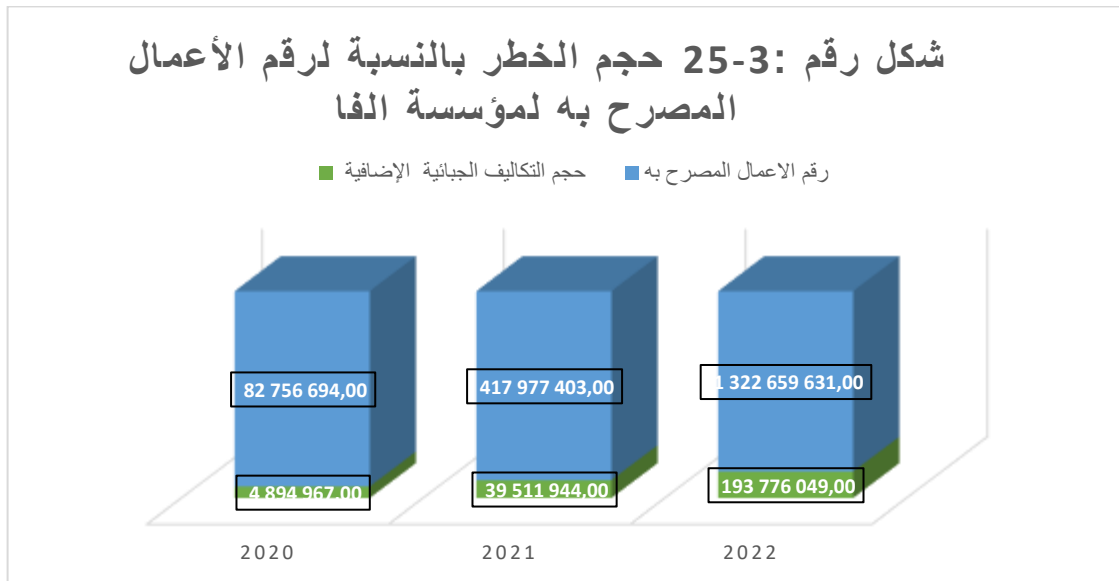


المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم 3-49 حجم التكاليف الجبائية الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال المصرح به لدى مؤسسة الفا

مؤسسة الفا			
2022	2021	2020	
193 776 049	39 511 944	4 894 967	حجم التكاليف الجبائية الإضافية
1 322 659 631	417 977 403	82 7 69456	رقم الأعمال المصرح به
15%	09%	06 %	النسبة

المصدر: من إعداد الطالبة



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الشكلين الموضحين أعلاه نلاحظ أن نسب التكاليف الجبائية الإضافية في مؤسسة ألفا تتراوح ما بين 06 بالمئة و 15 بالمئة أما نسب التكاليف الجبائية الإضافية بالنسبة لمؤسسة أوريدو فهي تتراوح ما بين 0,2 بالمئة و 0,5 بالمئة.

بالمقارنة بين النسب المسجلة لدى المؤسستين نجد أن نسب التكاليف الجبائية الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال أكبر في مؤسسة ألفا أي أن التكاليف الإضافية تمثل نسبا معتبرة من رقم الأعمال المحقق خلال السنوات المعنية بالدراسة.

إن تسجيل مؤسسة أوريدو لنسب تكاليف إضافية منخفضة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق خلال السنوات المعنية بالدراسة راجع لتبني المؤسسة لنظام تدقيق فعال يمكنها من مواجهة مختلف الأخطار الجبائية.

خلاصة:

من خلال نتائج الدراسة التطبيقية على مستوى المؤسستين: مؤسسة ألفا ومؤسسة أوريدو، تم إبراز دور التدقيق الجبائي في تسيير الأخطار الجبائية وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والنقائص والإغفالات، ومحاولة تداركها.

إن قيامنا بمهمة التدقيق على مستوى مؤسسة ألفا مكننا من معرفة نقاط الضعف، والقوة من خلال تقييمنا لنظام الرقابة الداخلي الذي أجريناه عن طريق الاستبيان، كما أن الإجراءات العملية لمهمة التدقيق مكنتنا من استخراج مجموعة من الإغفالات والنقائص، التي حاولنا تصحيحها من خلال تقديم مجموعة من التوصيات الوقائية والعلاجية بهدف تحسين تسيير الأخطار التي تتجم عنها في حال تعرض المؤسسة لرقابة جبائية.

أما بالنسبة لمؤسسة أوريدو فهي تولي اهتماما كبيرا للجانب الجبائي حيث سخرت كل الإمكانيات المادية والبشرية فهي تخصص قسما خاصا للجباية مكونا من فرقة مكونة ومؤهلة في الجانب الجبائي، كما تضع دليل الإجراءات خاص بالمسائل الجبائية، وتقوم بعملية التدقيق الجبائي بصفة يومية وعلى عدة مستويات. بالنظر إلى نتائج الرقابة الجبائية التي خضعت لها من طرف الإدارة الجبائية (تجدر الإشارة إلى أنها تتعرض لرقابة جبائية بصفة مستمرة) حيث تم إجراء تقييم للمؤسسة، فتحملت تكاليف جبائية إضافية، لكن مقارنة مع حجم المؤسسة، وطبيعة نشاطها وتعدد عملياتها نجد أن نتائج الرقابة كانت جد مرضية، وذلك نتيجة التدقيق الجبائي المستمر وولاهتمام الذي توليه المؤسسة للجانب الجبائي ككل. بالتالي فهي تتفادى الوقوع في أخطار هامة ومن ثمة تقلل التكاليف، وتحافظ على ميزات التنافسية في السوق من جهة وعلى صورتها الحسنة أمام الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

أما بالنسبة لنتائج المقارنة بين المؤسستين فإن نسبة التكاليف الجبائية الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال المحقق لمؤسسة ألفا أكبر بكثير من نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لرقم الأعمال المحقق لمؤسسة أوريدو وذلك بالنظر إلى أثر هذه التكاليف على ربحية المؤسستين.

الخاتمة

تمثل الطبيعة المتغيرة والمعقدة للنصوص القانونية صعوبات هائلة وكبيرة بالنسبة للمؤسستين محل الدراسة بشكل خاص وبالنسبة لكل المؤسسات عامة، وفي نهاية هذه الدراسة تبين أن التسيير الجبائي يعتبر ضرورة لأي مؤسسة تهتم بازدهارها الاقتصادي لما يوفره من مصالح وفوائد متعددة للمؤسسة، ومع الأخذ بعين الاعتبار الترابط الموجود بين المحاسبة والجباية فإن الامتثال للقواعد الجبائية له تأثير على الحسابات وكذا جودة البيانات المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال دراسة حالة مؤسستين، المؤسسة الأولى ألفا لا تحتوي على قسم خاص بالجباية ولا تقوم بعملية التدقيق الجبائي بل تقوم بحل المسائل الجبائية عن طريق المحاسب ومؤسسة ثانية هي مؤسسة أوريدو التي تحتوي على مديرية خاصة بالجباية وتقوم بعملية التدقيق الجبائي على عدة مستويات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات.

أولاً: النتائج

1- نتائج الجانب النظري:

- يعتبر العامل الضريبي من بين أهم العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرار في المؤسسة.
- يساهم التدقيق في تحسين تسيير الأخطار الجبائية من خلال:
 - ✓ السماح بمعرفة نقاط القوة والضعف في المؤسسة وبالتالي المساعدة على اتخاذ القرار.
 - ✓ إبراز حجم الأخطار الجبائية، ومصادرها، ومحاولة إيجاد حلول فعالة للقضاء على النقائص التي تم تحديدها.
 - ✓ القيام بعملية التدقيق بصفة مستمرة يسمح بإعطاء تشخيص للوضعية الجبائية العامة للمؤسسة في أي وقت.
 - ✓ تحديد النقائص والأخطاء وتداركها وبالتالي القضاء التدريجي على العوامل الغير قانونية التي تجنب إجراءات التقويم والإخضاع الإضافي للضريبة.
 - ✓ تجنب العقوبات الناجمة عن نقص في التصريح أو التأخر في إيداع التصريحات الجبائية، وبالتالي تخفيض العبء الجبائي وتحقيق وفورات ضريبية.

- يساهم التدقيق الجبائي في تقادي المؤسسة سوء تسيير أخطارها الجبائية من خلال دوره في:
- ✓ مراقبة مدى أخذ المسائل الجبائية بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات المختلفة، وتقييم النتائج المترتبة عن كل قرار.
- ✓ تجنب عرقلة مصالح المؤسسة كتجنب تجميد الحسابات البنكية وكذا تجنب الحجز على ممتلكات المؤسسة من قبل الإدارة الجبائية.
- ✓ مراقبة الاختيارات الجبائية المتنوعة داخل المؤسسة سواء كانت خيارات تقنية أو خيارات إستراتيجية، وتقييم الأخطار التي تنجم عن استعمال تلك الخيارات.
- ✓ فحص الحوافز الجبائية المتوفرة أمام المؤسسة ودراستها وتوفير الشروط اللازمة للاستفادة منها.
- يلعب المدقق الجبائي دورا هاما في نجاح عملية التدقيق الجبائي حيث كلما كان المدقق على قدر عال من الكفاءة والمعرفة كلما كانت نتائج التدقيق مفيدة للمؤسسة.
- يجب على المدقق تقديم حلول عملية حتى تتمكن المؤسسة من تدارك أخطائها

2. نتائج الجانب التطبيقي:

- من خلال رحلتنا في البحث على المؤسسة لإجراء تريبص على مستواها، لاحظنا أن معظم المؤسسات الكبرى تهتم بالجانب الجبائي، ولها قسم خاص بالجباية على عكس المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فهي توكل المسائل الجبائية للمحاسب فقط.
- من خلال دراسة حالة المؤسستين محل الدراسة (مؤسسة أوردو ومؤسسة ألفا) اتضح أن مؤسسة أوريدو تقوم بتسيير أحسن لأخطارها الجبائية مقارنة بمؤسسة ألفا التي لا تحتوي على قسم خاص بالجباية ولا تقوم بعملية التدقيق الجبائي.
- تعتبر مؤسسة أوريدو من بين الشركات الكبرى الناشطة في مجال الاتصالات فهي تعطي كل الاهتمام للجانب الجبائي حيث تتوفر على كل المقومات الأساسية لتسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة نذكر منها:

- ✓ وجود ثقافة تسيير الأخطار الجبائية في المؤسسة.
- ✓ وجود عنصر الاتصال في تسيير الأخطار الجبائية.
- ✓ استخدام التكنولوجيا في برامج تسيير الأخطار الجبائية.

- تضع مؤسسة أوريدو عدة مستويات للتدقيق الجبائي داخل المؤسسة لتوفير أقصى حماية ممكنة لمواجهة خطر تعرض المؤسسة لرقابة جبائية.
- أسفرت نتائج الرقابة الجبائية التي تعرضت لها مؤسسة أوريدو عن تحملها لتكاليف جبائية مقبولة عموما ناتجة عن عدم الامتثال الضريبي كان سببه أخطاء غير عمدية راجعة في معظمها لغموض القوانين الجبائية.
- من خلال دراستنا التطبيقية على مستوى مؤسسة ألفا استطعنا تقييم نظام الرقابة الداخلي من خلال استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف حيث تمثلت أهم نقاط القوة فيما يلي:
 - ✓ وجود عدد كاف من الموظفين القائمين على مسك المحاسبة ولديهم معلومات في الجانب الجبائي في المؤسسة.
 - ✓ وجود رزنامة جبائية للتصريح.
 - ✓ تحترم المؤسسة القواعد الشكلية وقواعد المضمون في طريقة مسكها للمحاسبة.
 - بينما تمثلت نقاط الضعف في:
 - ✓ عدم وجود مصلحة خاصة بالجباية على مستوى المؤسسة، محاسبو المؤسسة هم القائمون على تسيير المسائل الجبائية.
 - ✓ عدم تكوين القائمين على تسيير المسائل الجبائية.
 - ✓ عدم قيام المؤسسة بتدقيق دوري لتصريحاتها الجبائية.
 - ✓ عدم وجود نظام معلوماتي يدمج العامل الجبائي في تسيير المؤسسة.
 - ✓ عدم لجوء المؤسسة لخدمات المستشار الجبائي.
- بالنظر إلى نقاط القوة ونقاط الضعف، استخلصنا أن نظام الرقابة الداخلي لمؤسسة ألفا ضعيف يتطلب إدخال العديد من التحسينات حتى يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها.
- من خلال إجراء مهمة التدقيق على مستوى مؤسسة ألفا توصلنا إلى أن المؤسسة معرضة لأخطار عدم الامتثال الضريبي، في حالة برمجتها لرقابة جبائية سوف تتحمل تكاليف كبيرة، يجب معالجتها آنيا.
- كما لاحظنا أن مؤسسة ألفا تعرضت لأخطار عدم استغلال الفرصة الناتجة عن عدم الفعالية مما أدى إلى ضياع وفترات ضريبية.
- بعد تنفيذ إجراءات التحقيق واستخراج النقائص الموجودة في مؤسسة ألفا ارتأينا تقديم مجموعة من الاقتراحات ذات الطابع العلاجي والوقائي يكون الهدف منها:

- ✓ تخفيض حجم الأخطار المكتشفة.
- ✓ تحسين تسيير أخطارها في المستقبل.
- ✓ الحفاظ على صورة حسنة للمؤسسة أمام إدارة الضرائب.

3. نتائج اختبار الفرضيات: تمثلت نتائج اختبار الفرضيات فيما يلي:

الفرضية الأولى: والتي مفادها أنه يمكن للمؤسسة أن تتأكد من تحقيق الامتثال للقوانين الجبائية وكذا مواكبة مختلف التغيرات التي تطرأ عليها من خلال القيام بعملية التدقيق الجبائي بصورة دورية ومستمرة، وقد ثبتت صحة هذه الفرضية فالهدف من إجراء مهمة التدقيق هو فحص مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين الجبائية، ولإجراء هذا الفحص يجب على المدقق أن يكون على دراية تامة بكل القوانين والإجراءات الجبائية ومواكبا لكل التغيرات الحاصلة فيها.

الفرضية الثانية: تؤكد الفرضية الثانية أن التدقيق الجبائي يساهم في تفادي سوء تسيير المؤسسة لأخطارها الجبائية من خلال دوره في معرفة مصادر هذه الأخطار الجبائية وكيفية معالجتها و تفاديها مستقبلا وكذا مدى استغلال المؤسسة للامتيازات التي تمنحها القوانين والتشريعات الجبائية ، حيث ثبتت صحة هذه الفرضية لأن التدقيق الجبائي يسمح باكتشاف الأخطار وتحديدتها ومعرفة حجمها، ومحاولة معالجتها، وبالتالي يمكن للمؤسسة أن تتفادها بالإضافة إلى أن التدقيق الجبائي يسمح بمعرفة ما إذا استوفت المؤسسة الشروط اللازمة حتى تستفيد من بعض الحوافز والامتيازات التي يتيحها التشريع.

الفرضية الثالثة: تمحورت الفرضية الثالثة في عدم إمكانية المؤسسات من استعمال نتائج التدقيق الجبائي في تسيير أخطارها الجبائية حيث تم نفي هذه الفرضية، ذلك أن نتائج التدقيق الجبائي تترجم في اقتراحات مختلفة قد تكون ذات طابع علاجي حيث يمكن معالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة، كما قد تكون ذات طابع وقائي حيث تسمح بالتنبؤ بالأخطار المستقبلية وهذا ما تم الوصول إليه من خلال الاقتراحات التي قدمت لمؤسسة ألفا محل الدراسة التطبيقية.

ثانيا: التوصيات

إن التسيير الجيد للأخطار الجبائية يتطلب إجراءات صارمة للحد والوقاية منها، وفي نهاية دراستنا يمكن أن نوصي مؤسسة ألفا باتخاذ بعض التدابير إضافة إلى التوصيات التي اقترحناها سابقا حتى تحسن تسيير أخطارها منها:

- إضفاء الطابع الرسمي على عملية تسيير الأخطار الجبائية.
- تنفيذ الإجراءات الجبائية داخل المؤسسة.
- توفير الموارد الكافية واللازمة لتسيير جبائي فعال.
- تكوين الموظفين القائمين على الجانب الجبائي بشكل مستمر.
- القيام بعملية التدقيق الجبائي بصفة دورية ومنظمة.
- الاعتماد على التكنولوجيا ومحاولة استعمال التطبيقات التي تقوم بعملية التدقيق لزيادة فعالية التدقيق وربح الوقت.

ثالثا: آفاق الدراسة:

إن معالجة هذه الإشكالية كانت جد مفيدة لنا من حيث التعلم، نظرا للقيمة المضافة المكتسبة منه، وهي مراجعة وثائقية لمواد القانون الجبائي، تنفيذ مهمة التدقيق الجبائي على مستوى مؤسسة ألفا والتي لم يتم توحيدها بعد، بل استوحيناها من أعمال خبراء في المحاسبة والجباية، وفي نهاية هذه الدراسة يمكن طرح بعض التساؤلات التي يمكن أن تكون إشكاليات لبحوث مستقبلية وهي:

- كيف سيؤثر الذكاء الاصطناعي على التدقيق الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- هل ستساعد رقمنة الإدارة الجبائية في زيادة تحفيز مسيري المؤسسات على تطبيق التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هو واقع تطبيق مهنة التدقيق الجبائي في الجزائر في ظل التطورات التكنولوجية الحاصلة؟
- ما هو دور التدقيق الجبائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

أ: المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد علمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012
- 2- حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية، القاهرة مصر، 2002.
- 3- حسين أحمد الدحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري، والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار النشر والتوزيع عمان، الأردن، 2009.
- 4- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999
- 5- حسين بلعجوز، نظرية القرار، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 2008.
- 6- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004
- 7- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومه للنشر، الجزء الأول، الجزائر، 2006،
- 8- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011
- 9- رضا خلاصي، مرايم المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة الجزائر، 2013.
- 10- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الجزء 1، عمان، 2009
- 11- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 12- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، كلية التجارة عين الشمس، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- 13- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 14- عاطف عبد المنعم، د محمد محمود الكاشف، د سيد كاسب، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، جامعة القاهرة، 2008.

- 15- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- 16- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 17- عيسى سماعيل، حياة ومحاسبة المؤسسة، دار النشر الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2022.
- 18- محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000
- 19- مرسى سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 1998.
- 20- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة، وهيكلها المالي، الطبعة الاولى، دار المحمدية للطباعة الجزائر، 2008.

ثانيا: الدوريات والمجلات

- 21- زواق الحواس، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق، و العلوم الانسانية - العدد الاقتصادي 33 (2)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017.
- 22- سويسي أحلام، محمد بوحديدة، المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 02 سنة 2021.
- 23- شلغوم حنان، مداخلة بعنوان نظام المعلومات الجبائي كآلية لتنفيذ الرقابة الداخلية في المؤسسة، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي 28، 29 أكتوبر، جامعة قلمة، 2015
- 24- عيسى سماعيل، دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا (فترة 2016 - 2021)، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17، العدد 27، 2021.
- 25- فاطمة بوهالي، إدارة المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق، والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي 35 "01" جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2018.

- 26- قادري عبد القادر، أثر كوفيد 19 على تصنيف عناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (09) العدد (1)، جوان 2022.
- 27 - قدراوي شعيب، زوانب غريسة، أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة، مجلة دفاتر، المجلد 19، العدد 1، جوان 2023. MEACAS.
- 28- كويدي محمد أمين، بن عودة أمال، دور استراتيجية التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 12، العدد 01 جوان 2023
- 29- كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية، والادارية، المجلد 3 العدد 2، ديسمبر 2019.
- 30- محمد بن بوزيان، سوار يوسف، محاولة تقدير خطر القروض البنكية باستعمال طريقة القرض التنقيطي، دراسة حالة البنك الوطني الجزائري سعيدة، المؤتمر الدولي السابع إدارة المخاطر، واقتصاد المعرفة 16- 18 أفريل 2007، الاردن.
- 31- محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية، والاقتصادية، المجلة 07، العدد 06، 2018.
- 32- محمد الأخضر كرام، حليلة بن شعاعة، حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، عدد 16 جوان 2017.
- 33- مزهودة عبد الملوك، التسيير الاستراتيجي للمؤسسات، مقاربات مفهومية وتحديات التنافسية، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006.
- 34- مصطفى ايدر؛ عمر الفاروق زرقون؛ تقييم فعالية المراجعة الجبائية في البيئة الجزائرية؛ مجلة إضافات اقتصادية؛ المجلة 03؛ العدد (02) الجزائر 2019.
- 35- المهدي حجاج، بلال شيخي، تفسير أثر الاهتلاك على التوازن المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الثاني، 2014.

36- نور الدين بعليش ، قداري زربافي ، فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد (08) العدد (01) ، 2022.

37- نورالدين يوسف، انعكاسات تغير أنظمة الإخضاع الضريبي على المكلفين بالضريبة، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي المجلد 04، العدد 01، الجزائر، سنة 2021.

ثالثا: الأطروحات والرسائل الجامعية

38- سميرة بوعكاز ، فعالية التدقيق الجبائي، للحد من التهرب الضريبي ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2014 .

39- صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

40- عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأفراد وحوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، مدرسة الدكتوراه جامعة تلمسان 2011_2012.

41- غول عائشة، خلدوي حليلة، الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الخدماتية بالجزائر، مذكرة ماستر تخصص تسويق خدمات، جامعة ابن خلدون تيارت، 2022.

42- فتحة أميرة، دور المراجعة في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

43- قرناش هوارى، دور تكنولوجيا المعلومات في إدارة المخاطر المالية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، علوم مالية ومحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف،

دس.

44- محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2003.

رابعا: القوانين والمنشورات والتعليمات

- 45- قانون الاجراءات الجبائية سنة 2021.
- 46- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023
- 47- القانون التجاري الجزائري سنة 2024
- 48- قانون الرسم على رقم الأعمال سنة 2023.
- 49- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022
- 50- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023
- 51- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.
- 52- قانون المالية التكميلي لسنة 2006.
- 53- قانون المالية التكميلي لسنة 2018.
- 54- قانون المالية التكميلي لسنة 2022
- 55- قانون المالية سنة 1991.
- 56- قانون المالية لسنة 2012
- 57- قانون المالية لسنة 2017
- 58- قانون المالية لسنة 2018
- 59- قانون المالية لسنة 2022
- 60- قانون المالية لسنة 2022
- 61- المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري لسنة 2021.
- 62- المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، تعليمية رقم 122 \ وم \ م ع ض \ م ب م \ 2009 بتاريخ 15 \ 06 \ 2009 المتعلقة بتطبيق التحقيق المصوب في المحاسبة.

Les Ouvrages :

1. BRUCED, DESKINS.J et Fox, **Taring corporate income in the 21 st century**, Cambridge university press, UK,2007.
2. Christine collette, **Gestion fiscale des entreprises**, Ellipse, paris 1998.
3. HAMINI, **l'audit comptable et financier**, Édition Berti, Alger,2001.
4. Jaques Duhem, Michel Jammes, **audit et gestion Fiscale de l'entreprise**, Édition EFE, Paris, 1996.
5. Khayar Allah, Belaïd, **l'Audit interne et l'approche de la dynamique de groupe**, centre de publication universitaire, Tunis,2005.
6. Lambert Thiery, **Contrôle fiscal**, édition puf,1998.
7. M. COZIAN, **les Grands principes de la fiscalité des entreprises**, 2 -ème édition, Litec droit, paris, 1986.
8. Martial Chadeaux, **l'Audit fiscal**, Litec, paris, 1987.
9. P. Bougcm, J. m. Vallée, **Audit et gestion fiscale**, Edition Clef atof, Paris1986 ;
10. Parrot jean Claude, **Stratégie d'optimisation fiscale**, Eclopedie de gestion, volume n°03, Economica, paris,1999.
11. Pierre Schick, jacques Vera, Olivier bourrouih, **Audit interne et référentiel de risques**, édition Dunod, paris,2010.
12. Redah, Khellassi, **Précis de l'audit fiscal de l'entreprise**, Edition Berti, Alger,2013.
13. Robert OBERT, **Comptabilité et audit**, DSCG, 4 Edition Dunod, France, 2018.

Les Thèses et revues :

14. Dris. Tarik, **management des risques fiscaux des entreprises Exerçant dans un environnement fiscal algérien lie au cadre déclaratif**, mémoire de magister en management d'entreprise université mouloud Mammeri tizi ouzo ;
15. Hannachi Nawel, **Conduite d'une mission d'audit Fiscal dans un établissement Bancaire**, mémoire de fin d'étude poste graduation, IFID, Alger,2011 ;

16. Hassane SALEY ABDOUSSALAM, Audit de la gestion Des risques Fiscaux, mémoire Fin d'étude DESS, institut supérieur de comptabilité, de Banque et Finance Promotion 24- 2013 ;
17. Mouna, GUEDRIB. ABDERAHMANE, impact des mécanismes internes de Gouvernance sur le risque fiscal, Thèse doctorale, université de Franche-comte, 2013 ;
18. Olivier HERBACHE, le comportement du Travail Des collaborateurs de cabinet d'audit, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociale, Toulouse1, 2000
19. P. Bougon, M Vallee, Audit et Gestion Fiscal, Edition Clef ATD, 1986.
20. Tilila Taj, la problématique de Gestion du risque Fiscal dans les entreprises marocaines, Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, Numéro 06 septembre 2018.

Les Sites internet :

21. fmdgi. gov.dz. Le 23. 02. 2023 ;
22. <https://www.ooredoo.ps/ar/corporate/47177.htm/>;
23. Linkitsys.com ;
24. OOREDOO. Dz / ooredoo/Algérie/a- propos date du 05 – 04- 2023
25. OOREDOO. DZ/ Algérie/ a- propos. Date du 05. 04.2023 ;
26. Ooredoo.dz/Algérie/a- propos ;

Designation de L' Entreprise **ARL ROYAL TO INDIUSTRIE**NIF **001012305**Activite **FAB DES PRODUITS COSMETIQUE**Adresse **RUE NLE 23 SEC LOT 6 EN KNOUN**Exercice Clos Le : **31/12/2020****BILAN (ACTIF)**

A C T I F	N			N-1
	Montant BRUT	Amort. / Prov. & Pertes de Valeur	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Batiments				
Autres immobilisations corporelles	9 114 754	859 307	8 255 447	
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - entreprises associ,es				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prets et autres actifs financiers non courants				
Impots diff,r,s actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	9 114 754	859 307	8 255 447	
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	22 323 549		22 323 549	
Créances et emplois assimilés				
Clients	10 029 901		10 029 901	
Autres d,biteurs	2 032 212		2 032 212	1 142 800
Impots	17 432		17 432	114 890
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Tresorerie	28 431 233		28 431 233	1 077 991
TOTAL ACTIF COURANT	62 834 326		62 834 326	2 335 681
TOTAL GENERAL ACTIF	71 949 080	859 307	71 089 773	2 335 681

Designation de L' Entreprise **SARL E DITO E**

NIF **00110205**

Activite **FAB DES PRODUITS COSMETIQUE**

Adresse **POLE NLE No SEC LOT 6 GEN KNOUN**

Exercice Clos Le : **31/12/2020**

BILAN (PASSIF)

PASSIF		N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		2 900 000	2 900 000
Capital non appelé			
Primes et reserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		14 244 478	(-1 597 319)
Autres capitaux propres - Report ... nouveau		(-1 617 319)	(-20 000)
Liaisons inter-unit,s			
TOTAL I		15 527 159	1 282 681
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financieres			
Impots (diff,r,s et provisionn,s)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilis,s d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattach,s		49 030 433	43 000
Impots		4 561 587	10 000
Autres dettes		1 970 594	1 000 000
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		55 562 614	1 053 000
TOTAL GENERAL PASSIF		71 089 773	2 335 681

Designation de L' Entreprise **SARL BOUJOUR**

Activite **FAB DES PRODUITS COSMETIQUE**

Adresse **BOULEVARD N°1 SEC LOT 1 BOUJOUR**

NIF **0015102605**

Exercice du : **01/01/2020** Au : **31/12/2020**

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	N		N - 1	
	Debit (En Dinars)	Cr,dit (En Dinars)	Debit (En Dinars)	Cr,dit (En Dinars)
Ventes de marchandises Produits fabriqu,s Production Venue Prestations de services Vente de travaux Rabais ,remises , ristournes accord,s		82 756 594		
Chiffre d'affaire net des rabais , remises , ristournes		82 756 594		
Production stock,e ou destock,e Production immobilis,e Subventions d'exploitation				
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		82 756 594		
Achats de marchandises vendues MatiŠres premiŠres Autres approvisionnements Variation des stocks Achat d'etudes et de prestations de services Autres consommations Rabais , Remises ,Ristournes obtenues sur achat Sous Traitance G,n,r,ale Locations Entretien , Reparation et maintenance Services Primes d'assurances Personnel ext,rieur ... l'entreprise Ext,rieurs R,mun,r,ation d'interm,diares et honoraires Publicit, D,placement , missions et r,ceptions Autres services Rabais , remises , ristournes obtenus sur services ext,rieurs	37 959 568 21 332 864 1 018 449 2 160 000 508 000 30 110 203 172		363 689 900 000 284 000 30 110 9 520	
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	63 212 163		1 587 319	
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		19 544 431	1 587 319	
Charges de personnel Impots , Taxes et Versements Assimil,s	643 743 827 566			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		18 073 122	1 587 319	

Cessions produits				
Autres produits opérationnels				
Autres charges op,rationnelles	373			
Cessions charges				
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de '	859 307			
Reprises sur pertes de valeur et provisions				
V - RESULTAT OPERATIONNEL		17 213 441	1 587 319	
Produits financiers				
Charges financières				
VI - RESULTAT FINANCIER				
VII- RESULTAT ORDINAIRE (V + VI)		17 213 441	1 587 319	
Elements extraordinaires (produits)				
Elements extraordinaires (Charges)				
VIII. R,sultat extraordinaire				
Impots exigibles sur Resultat	2 968 963		10 000	
Impots diff,r,s (variations) sur r,sultats ordinaires				
IX. RESULTAT DE L'EXERCICE		14 244 478	1 597 319	

NIF 000000000800

Adresse **17E LE 22 SEC 0 LOT 1 BEAUMONT**

BILAN (ACTIF)

A C T I F	N			N-1
	Montant BRUT	Amort. / Prov. & Pertes de Valeur	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Batiments				
Autres immobilisations corporelles	39 445 345	2 874 192	36 571 153	8 255 447
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	559 277		559 277	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - entreprises associ,es				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prets et autres actifs financiers non courants				
Impots diff,r,s actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	40 004 622	2 874 192	37 130 430	8 255 447
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	7 914 592		7 914 592	22 323 549
Créances et emplois assimilés				
Clients	76 819 719		76 819 719	10 029 901
Autres d,biteurs	1 615 771		1 615 771	2 032 212
Impots	16 620 766		16 620 766	17 432
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Tresorerie	11 112 602		11 112 602	28 431 233
TOTAL ACTIF COURANT	114 083 450		114 083 450	62 834 326
TOTAL GENERAL ACTIF	154 088 072	2 874 192	151 213 880	71 089 773

NIF 00000000000000000000

Adresse RT NØE Nø2 SEC 0 LOT B01 A NOUN

BILAN (P A S S I F)

P A S S I F		N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		6 342 000	2 900 000
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)		290 000	
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		24 732 152	14 244 478
Autres capitaux propres - Report ... nouveau		12 337 159	(-1 617 319)
Liaisons inter-unit,s			
TOTAL I		43 701 311	15 527 159
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		6 408 055	
Impôts (diff,r,s et provisionn,s)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilis,s d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		6 408 055	
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattach,s		73 655 627	49 030 433
Impôts		26 158 299	4 561 587
Autres dettes		1 290 587	1 970 594
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		101 104 514	55 562 614
TOTAL GENERAL PASSIF		151 213 880	71 089 773

NIF 00-160008

Adresse R00NLE002 SEC LOT 105 B0100NOUN

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	N		N - 1	
	Debit (En Dinars)	Cr,dit (En Dinars)	Debit (En Dinars)	Cr,dit (En Dinars)
Ventes de marchandises Produits fabriqu,s Production Venue Prestations de services Vente de travaux Rabais ,remises , ristournes accord,s		427 008 250		82 756 594
Chiffre d'affaire net des rabais , remises , ristournes		427 008 250		82 756 594
Production stock,e ou destock,e Production immobilis,e Subventions d'exploitation		2 480 000		
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		429 488 250		82 756 594
Achats de marchandises vendues MatiŠres premiŠres Autres approvisionnements Variation des stocks Achat d'etudes et de prestations de services Autres consommations Rabais , Remises ,Ristournes obtenues sur achat Sous Traitance G,n,rale Locations Entretien , Reparation et maintenance Services Primes d'assurances Personnel ext,rieur ... l'entreprise Ext,rieurs R,mun,ration d'interm,diaires et honoraires Publicit, D,placement , missions et r,ceptions Autres services Rabais , remises , ristournes obtenus sur services ext,rieurs	197 051 212 179 138 199 692 035 2 160 000 896 500 111 831 1 162 219		37 959 568 21 332 864 1 018 449 2 160 000 508 000 30 110 203 172	
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	381 211 995		63 212 163	
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		48 276 255		19 544 431
Charges de personnel Impots , Taxes et Versements Assimil,s	11 423 222 4 575 271		643 743 827 566	
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		32 277 762		18 073 122

Cessions produits		8		
Autres produits opérationnels			373	
Autres charges op,rationnelles	157 831			
Cessions charges				
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de '	2 014 885		859 307	
Reprises sur pertes de valeur et provisions				
V - RESULTAT OPERATIONNEL		30 105 054		17 213 441
Produits financiers		696 971		
Charges financières	211 495			
VI - RESULTAT FINANCIER		485 476		
VII- RESULTAT ORDINAIRE (V + VI)		30 590 530		17 213 441
Elements extraordinaires (produits)				
Elements extraordinaires (Charges)				
VIII. R,sultat extraordinaire				
Impots exigibles sur Resultat	5 858 378		2 968 963	
Impots diff,r,s (variations) sur r,sultats ordinaires				
IX. RESULTAT DE L'EXERCICE		24 732 152		14 244 478

Designation de L' Entreprise **PRODOT INDUSTRIE**NIF **00705101000**Activite **FAB DES PRODUITS COSMETIQUE**Adresse **RTE N°3 CLOT BIAHUN**Exercice Clos Le : **31/12/2022****BILAN (ACTIF)**

A C T I F	N			N-1
	Montant BRUT	Amort. / Prov. & Pertes de Valeur	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	78 000	6 500	71 500	
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Batiments				
Autres immobilisations corporelles	149 401 430	11 882 908	137 518 521	36 571 153
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				559 277
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - entreprises associ,es				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prets et autres actifs financiers non courants				
Impots diff,r,s actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	149 479 430	11 889 408	137 590 021	37 130 430
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	440 518 461		440 518 461	7 914 592
Créances et emplois assimilés				
Clients	3 253 726		3 253 726	76 819 719
Autres d,biteurs	41 075 388		41 075 388	1 615 771
Impots	13 905 175		13 905 175	16 620 766
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Tresorerie	59 302 456		59 302 456	11 112 602
TOTAL ACTIF COURANT	558 055 205		558 055 205	114 083 450
TOTAL GENERAL ACTIF	707 534 635	11 889 408	695 645 227	151 213 880

NIF 071085

Adresse RTE SEC LOT N AKOUN

BILAN (P A S S I F)

P A S S I F		N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		6 342 000	6 342 000
Capital non appelé			
Primes et reserves -(réserves consolidées)		290 000	290 000
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		116 974 439	24 732 152
Autres capitaux propres - Report ... nouveau		24 732 152	12 337 159
Liaisons inter-unit,s			
TOTAL I		148 338 591	43 701 311
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financieres		80 313 960	6 408 055
Impots (diff,r,s et provisionn,s)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilis,s d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		80 313 960	6 408 055
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattach,s		403 346 907	73 655 627
Impots		45 437 388	26 158 299
Autres dettes		18 208 380	1 290 587
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		466 992 676	101 104 514
TOTAL GENERAL PASSIF		695 645 227	151 213 880

Designation de L' Entreprise **SARL EL DORTCH**

Activite **FAB DES PRODUITS COSMETIQUE**

Adresse **RTE N° SEC LOT 1 EL ANJIN**

NIF **001000000**

Exercice du : **01/01/2022** Au : **31/12/2022**

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	N		N - 1	
	Debit (En Dinars)	Cr,dit (En Dinars)	Debit (En Dinars)	Cr,dit (En Dinars)
Ventes de marchandises Produits fabriqu,s Production Venue Prestations de services Vente de travaux Rabais ,remises , ristournes accord,s		1 070 673 185 108 276 000		427 008 250
Chiffre d'affaire net des rabais , remises , ristournes		1 178 949 185		427 008 250
Production stock,e ou destock,e Production immobilis,e Subventions d'exploitation		143 710 446		2 480 000
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 322 659 631		429 488 250
Achats de marchandises vendues MatiŠres premiŠres Autres approvisionnements Variation des stocks Achat d'etudes et de prestations de services Autres consommations Rabais , Remises ,Ristournes obtenues sur achat Sous Traitance G,n,rale Locations Entretien , Reparation et maintenance Services Primes d'assurances Personnel ext,rieur ... l'entreprise Ext,rieurs R,mun,ration d'interm,diares et honoraires Publicit, D,placement , missions et r,ceptions Autres services Rabais , remises , ristournes obtenus sur services ext,rieurs	449 995 181 194 633 646 11 271 055 5 938 700 381 638 186 517 357 753 842 1 992 710 3 873 900 80 247 220		197 051 212 179 138 199 692 035 2 160 000 896 500 111 831 1 162 219	
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	1 106 274 410		381 211 995	
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		216 385 221		48 276 255
Charges de personnel Impots , Taxes et Versements Assimil,s	41 471 400 16 214 535		11 423 222 4 575 271	
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		158 699 286		32 277 762

Cessions produits		21 306		8
Autres produits opérationnels			157 831	
Autres charges op,rationnelles	3 264 374			
Cessions charges			2 014 885	
Dotations aux amortissements , provisions et pertes de	10 409 677			
Reprises sur pertes de valeur et provisions				
V - RESULTAT OPERATIONNEL		145 046 540		30 105 054
Produits financiers		18 952 556		696 971
Charges financières	7 043 157		211 495	
VI - RESULTAT FINANCIER		11 909 399		485 476
VII- RESULTAT ORDINAIRE (V + VI)		156 955 940		30 590 530
Elements extraordinaires (produits)				
Elements extraordinaires (Charges)				
VIII. R,sultat extraordinaire				
Impots exigibles sur Resultat	39 981 501		5 858 378	
Impots diff,r,s (variations) sur r,sultats ordinaires				
IX. RESULTAT DE L'EXERCICE		116 974 439		24 732 152